

Forsvaret – et blick fremover

Periodisering av kapitalkostnader



Skrevet av

Tine Maren Revheim og Hanne Merete Bergan Sørensen

Veileder: Gorm Grønnevet

Masterutredning i økonomi og administrasjon ved NHH

Hovedprofil økonomisk styring

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 inntår for de metoder som er anvendt, de resultater som er fremkommet eller de konklusjoner som er trukket i arbeidet.

Sammendrag

Forsvaret har de siste årene vært i en presset økonomisk situasjon. Hovedutfordringen er tilpasning av ambisjoner og aktiviteter mot tilgjengelige ressurser. Formålet med utredningen er å undersøke om periodisering av kapitalkostnader kan effektivisere økonomistyringen i Forsvaret. Den teoretiske referanserammen er NPM, Pettersen et al. (2008) sin styringsløyfe, samt generell regnskaps- og kapitalkostnadsteori. Datamaterialet tar utgangspunkt i erfaringer gjort av helseforetakene og utvalgte pilotvirksomheter i det statlige periodiseringsprosjektet. For å belyse problemstillingen har vi utført en todelt analyse, der Forsvaret vurderes både fra et regnskapsteknisk- og et økonomistyringsperspektiv. Resultatene indikerer at ved innføring av kapitalkostnader vil bruk av reell lineær metode være mest hensiktsmessig på grunn av militært materiells realkostnadsvekst og vedlikeholdsutvikling. Synliggjøring av reelle kostnader kan gi et bedre datagrunnlag, og dermed påvirke de øvrige elementene i styringsløyfen. Kapitalelementet kan fremme langsiktighet og fleksibilitet i beslutningstakingen. Investeringer sees over levetiden slik at man ikke kun tar hensyn til dagens behov, men også vektlegger drift, vedlikehold og det fremtidige gjenanskaffelsesbehovet. Til tross for delte erfaringer og mulige organisasjonsmessige utfordringer knyttet til en implementering, indikerer resultatene at innføring av kapitalkostnader kan effektivisere økonomistyringen i Forsvaret.

Forord

Denne utredningen er et resultat av det selvstendige arbeidet på det femårige masterstudiet i økonomi og administrasjon ved Norges Handelshøyskole (NHH). Høsten 2008 presenterte professor Trond Bjørnenak ulike ideer til masteroppgaver innenfor fagprofilen økonomisk styring. Et av forslagene var å skrive på vegne av Forsvarets forskningsinstitutt (FFI) om kapitalkostnader i Forsvaret. FFI arbeider med forskning og rådgivning for den politiske og militære ledelsen, og har lang erfaring i å analysere Forsvarets økonomi (www.ffi.no). I samarbeid kom vi fram til at en analyse av innføring av kapitalkostnader i Forsvaret med utgangspunkt i erfaringene fra helseforetakene, kunne bli en interessant oppgave. På forhånd ble vi forespeilet datatilgang, men det visste seg å være litt vanskeligere i praksis på grunn av sikkerhetsklareringer og lignende. Analysen av Forsvaret er i stor grad basert på offentlig tilgjengelig informasjon. Under datainnsamlingen ble vi imidlertid oppmerksom på det statlige periodiseringsprosjektet, og dermed hvor aktuelt temaet var i offentlig sektor. Vi vil takke Forsvarsbygg og konsernkontroller Bjørnar Stifossmoen for at vi fikk delta på prosjektets oppsummeringsseminar i regi av Senter for statlig økonomistyring (SSØ). Videre takker vi FFI og veileder Sverre Kvalvik for et hyggelig samarbeid. Tilslutt vil vi takke vår faglige veileder ved NHH, Gorm Grønnevet, for konstruktive tilbakemeldinger og nyttige innspill underveis.

Innholdsfortegnelse

SAMMENDRAG	2
FORORD	3
1. INNLEDNING	8
1.1 BAKGRUNN FOR OPPGAVEN.....	8
1.2 PRESENTASJON AV FORSVARET	10
1.3 PROBLEMSTILLING.....	12
1.4 FORSKNINGSPØRSMÅL	12
1.5 AVGRENSNING AV OPPGAVEN	13
1.6 DISPOSISJON.....	14
2. TEORETISK FORANKRING	15
2.1 NEW PUBLIC MANAGEMENT	15
2.2 HVA ER ØKONOMISK STYRING?	16
2.3 SAMMENHENGEN MELLOM ØKONOMISK STYRING OG KAPITALKOSTNADER	17
2.4 REGNSKAPSTEORI.....	20
2.4.1 Statsregnskapet.....	20
2.4.2 Styringsinformasjon	21
2.5 KAPITALKOSTNADSTEORI	21
2.5.1 Avskrivning og rente.....	21
2.5.2 Avskrivningstid.....	22
2.5.3 Nedskrivning og oppskrivning	24
2.5.4 Påkostninger og vedlikehold.....	24
2.5.5 Avskrivningsprofiler.....	25
2.5.6 Avskrivningsgrunnlaget.....	27

2.5.7	<i>Avskrivningsprofiler og inflasjon</i>	29
3.	EN REGNSKAPSTEKNISK ANALYSE AV FORSVARET	31
3.1	AVSKRIVNINGSTID	31
3.2	KAPITALGRUNNLAGET.....	32
3.3	VEDLIKEHOLDSKOSTNADER I FORSVARET	34
3.4	AVKASTNINGSKRAV	36
3.5	AVSKRIVNINGSMETODER	36
3.5.1	<i>Nominell metode</i>	37
3.5.2	<i>Reell metode</i>	38
3.5.3	<i>Oppsummering</i>	39
4.	EVALUERING AV HELSEFORETAKENE.....	42
4.1	BAKGRUNN FOR REFORMEN	43
4.2	ØKONOMISK STYRING.....	45
4.2.1	<i>Handling</i>	45
4.2.2	<i>Strategi</i>	47
4.2.3	<i>Planlegging</i>	48
4.2.4	<i>Rapportering</i>	49
4.2.5	<i>Eksterne omgivelser</i>	50
4.2.6	<i>Oppsummering</i>	51
5.	ANALYSE AV FORSVARET I ET STYRINGSPERSPEKTIV	53
5.1	ØKONOMISK STYRING.....	53
5.2	STRATEGI – STYRINGSSLØYFENS FØRSTE FASE.....	54
5.3	PLANLEGGING – STYRINGSSLØYFENS ANDRE FASE.....	55
5.3.1	<i>Investeringsanalyse</i>	56
5.3.2	<i>Realkostnadsvekst</i>	57

5.3.3	<i>Langsiktighet</i>	57
5.3.4	<i>Innsatsfaktormiks</i>	59
5.4	HANDLING – STYRINGSLØYFENS TREDJE FASE.....	60
5.4.1	<i>Åpningsbalanse</i>	60
5.4.2	<i>Politisk spill</i>	62
5.5	RAPPORTERING – STYRINGSLØYFENS FJERDE FASE	62
5.5.1	<i>Måling og oppfølging</i>	62
5.5.2	<i>Sammenlignbarhet</i>	63
5.6	EKSTERNE FAKTORER	65
5.6.1	<i>Kompetanse</i>	65
5.6.2	<i>Motstand</i>	66
5.7	OPPSUMMERING	68
6.	AVSLUTNING	70
6.1	KONKLUSJON	70
6.2	VIDERE FORSKNING	71
	LITTERATURLISTE	72
	VEDLEGG	79

Figurliste

Figur 1 Forsvarets budsjett- og investeringsutvikling i perioden 1994-2008	11
Figur 2 Styringsløyfen inspirert av Anthony og Young (2003)	17
Figur 3 Nyttmodell - kapitalkostnader og økonomisk styring	19
Figur 4 Hovedregel og unntaksregel ved estimatendringer (Johnsen, 2008).....	23
Figur 5 Avskrivningsprofiler.....	25
Figur 6 Malm og Yard (1985) sine fire grunnmetoder	29
Figur 7 Kampflyenes kostnadsutvikling mellom 1940 – 2020	33
Figur 8 Estimerte levetidskostnader for F-16 i 2005-kr	35
Figur 9 Malm og Yard (1985) sine fire grunnmetoder	40
Figur 10 Nøkkeltall helseutgifter 1997-2007 (Kaarbøe et al., 2009)	43
Figur 11 Helsegapet (Askildsen et al., 2009).....	43
Figur 12 Oppsummering av analysens resultater	69

1. Innledning

Kapittel 1 innledes med en kort beskrivelse av bakgrunnen for oppgaven og hovedtrekkene i utredningen. Deretter presenteres Forsvaret, problemstilling og tilhørende forskningsspørsmål. Til slutt omtales besvarelsens avgrensning og oppbygning.

1.1 Bakgrunn for oppgaven

En av hovedutfordringene i Forsvaret er tilpasning av ambisjoner og oppdrag mot tilgjengelige ressurser. I 2008 ble ubalansen blant annet håndtert gjennom styrking av drift på bekostning av materiellinvesteringer, aktiv bruk av lager og iverksetting av andre aktivitetsreducerende tiltak (Forsvarets årsmelding, 2008). Løsningen indikerer en kortsiktig tankegang ved at Forsvaret skyver problemene foran seg. De løser en driftsmessig utfordring ved å utsette investeringer istedenfor å foreta strukturelle tilpasninger. Dette er mulig siden kapitalkostnadene ikke synliggjøres ved dagens regnskapspraksis.

I Forsvarets langtidsplan for perioden 2009-2012 forventer politikerne effektiv kontroll og styring av organisasjonen i et langsiktig perspektiv (St.prp. nr. 48 (2007-2008)). Derfor vil vi i denne utredningen undersøke om innføring av kapitalkostnader kan effektivisere økonomistyringen i Forsvaret. Ved å vise kostnadene forbundet med bruk av kapital og det fremtidige gjenanskaffelsesbehovet, vil man over tid ikke kunne fortsette praksisen med å dekke inn driftsunderskudd gjennom å redusere investeringsnivået og øke bruken av lager.

De siste årene har regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet blitt testet ut i et utvalg statlige virksomheter i regi av Senter for statlig økonomistyring. Hensikten med pilotprosjektet har vært å undersøke om periodiseringsregnskap kan bidra til bedre styringsinformasjon og mer effektiv ressursbruk (SSØ, 2009). Det økende fokuset på ressursbruk har ført til reorganiseringer i offentlig sektor, der målet har vært mer velferd og mindre administrasjon (St.prp. nr. 1 (2008-2009)). I litteraturen kobles de mange endringene til den internasjonale reformtrenden New Public Management (Monsen, 2009).

Helseforetaksreformen i 2002 var et ledd i regjeringens arbeid med å modernisere offentlig sektor. Bakgrunnen var sykehusenes vanskelige økonomiske situasjon og styringsmessige utfordringer knyttet til store geografiske forskjeller innen ressursbruk. Reformen hadde et todelt fokus; statens overtakelse av eieransvaret og foretaksorganisering av sykehusene.

Reorganiseringen medførte at Norge ble delt i fem regionale helseforetak, som ble pålagt å rapportere etter regnskapsloven. Ved å opprette balanseregnskap og synliggjøre kapitalkostnadene, skulle den nye regnskapsføringen gi et riktigere bilde av kostnadsbruken i helseforetakene (Ot.prp. nr. 66 (2000-2001)).

Utredningen om Forsvaret er primært basert på erfaringer gjort av pilotvirksomhetene, med fokus på Forsvarsbygg, og helseforetakene. Evalueringer av helseforetakene viser at fastsettelse av åpningsbalansen var en krevende prosess ved innføring av kapitalkostnader. Samtidig har bruken av den nye kostnadsinformasjonen i økonomistyringen vært begrenset. Pilotene i periodiseringsprosjektet opplevde utfordringer knyttet til kompetanse og intern motstand. Dette kan også være tilfelle i Forsvaret. Manglende kunnskap vedrørende private regnskapsregler og knappe ressurser kan lede til intern motstand. På tross av utfordringer relatert til implementeringen, har samtlige pilotvirksomheter rapportert positive erfaringer. Vi kan trekke frem at kontantbaserte regnskap ikke viser kostnadene over tid ved investeringer, ettersom de utgiftsføres direkte. Periodisering av kapitalkostnader bidrar til at regnskapene i større grad presenterer de reelle kostnadene i hver periode, noe som kan føre til færre feilinvesteringer. Fremstilling av kapitalbeholdningens gjenanskaffelsesbehov kan påvirke Forsvarets praksis med å forskyve investeringer. Videre kan innføring av kapitalkostnader bidra til å sette fokuset på ressursenes alternative anvendelse og miksen av innsatsfaktorer. Til slutt kan synliggjøring av kapitalkostnaden gjøre rapporteringen mer fullstendig. Måling av den reelle kostnaden kan gi mer forutsigbar kostnadsinformasjon, og regnskapene vil egne seg bedre til sammenligninger med andre og med seg selv over tid.

I arbeidet med utredningen har vi sett flere eksempler på styringsmessige fordeler og ulemper knyttet til innføring av kapitalkostnader. Vi finner at de styringsmessige gevinstene overstiger utfordringene, og anbefaler derfor Forsvaret å innføre kapitalkostnader for å effektivisere økonomistyringen.

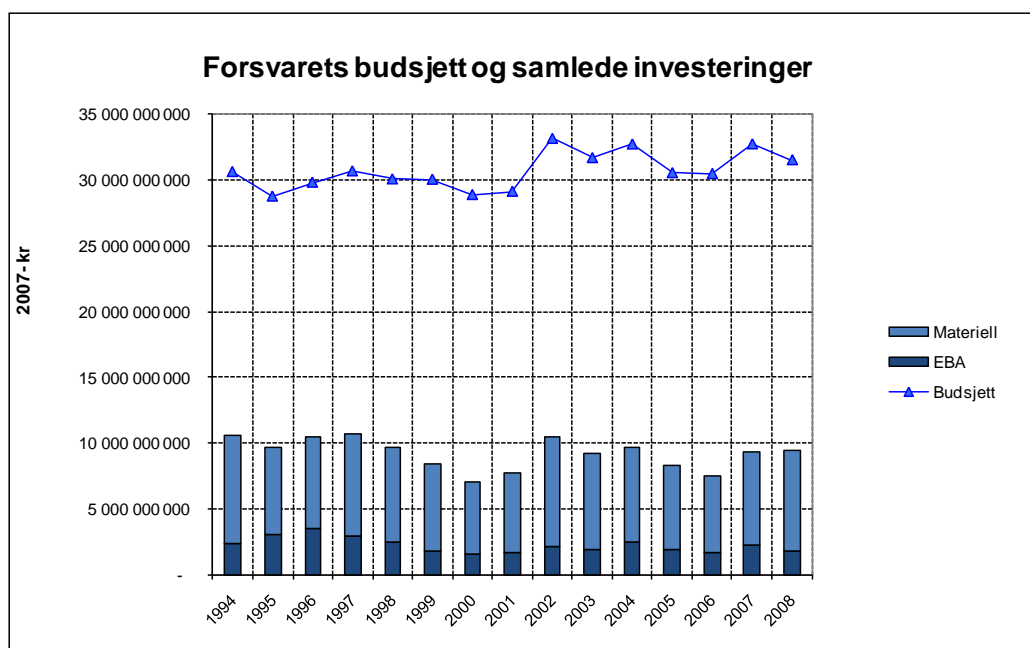
Etter en kort oppsummering av hovedtrekkene i masterutredningen, vil vi fortsette innledningskapittelet med å presentere Forsvaret og deres styringsutfordringer.

1.2 Presentasjon av Forsvaret

Etter århundreskiftet har Forsvaret gjennomgått en av de mest omfattende moderniseringene i offentlig sektor (Fakta om Forsvaret, 2008). Skiftende sikkerhetspolitiske forhold har endret behovet fra et stort og statisk invasjonforsvar til mer mobile innsatsstyrker med kort reaksjonstid. Det har satt strukturen under press, og omstillinger var nødvendig for å få budsjettet til å gå i balanse (Forsvar koster, 2007). Forsvaret er en tradisjonell organisasjon, som har brukt tid på å ta inn over seg de endrede rammebetingelsene. Det har ført til stor oppmerksomhet omkring deres omstillinger og ressursdisponeringer, da historien har vist budsjettoverskridelser og en rekke militære feilinvesteringer (NOU 2007:15). Tidligere Forsvarssjef Sverre Diesen uttalte på Oslo Militære Samfunn (28.11.2005) at når ”Forsvaret kan overforbruke nær en milliard kroner uten å registrere det før regnskapet skal avlegges, er selvfølgelig kontrollen for dårlig”. Selv om den økonomiske situasjonen har forbedret seg siden milliardsprekken i 2005, har mangelfull økonomisk styring vært en gjenganger i Riksrevisjonens rapporter også i senere tid (Dokument nr. 3:6 (2008-2009)).

Norges militære evne kan betraktes som en funksjon av vår økonomiske evne og størrelsen på Forsvarets budsjett. Imidlertid kan manglende effektivitet begrense hvorvidt man klarer å omsette bevilgningene til forsvarsevne (FFI-rapport, 2008/01129). Forsvarsevne er relatert til de militære styrkers kvalitet og kvantitet, og organisasjonens anvendelse av tildelte midler. Militære materiellanskaffelser påvirker kostnadseffektiviteten, og konsekvensene av feilinvesteringer kan være alvorlige for den totale forsvarsevnen. Etter den kalde krigen har bevilgningsnivået hatt en flat utvikling målt i inflasjonsjusterte kroner, mens forsvarssektoren har opplevd en realkostnadsvekst på investeringssiden på opptil 6 -7 % for kamp- og transportfly. Pristigningen kan for eksempel føre til at Forsvaret har råd til å anskaffe militært materiell, men ikke vedlikeholde eller gjenanskaffe mot slutten av levetiden (FFI-rapport, 2008/01129). I følge St.prp. nr. 1 2008–2009 skal Forsvaret sørge for en helhetlig og målrettet bruk av tildelte budsjettmidler. For budsjettåret 2009 legges det opp til en utgiftsramme på 33 458,3 millioner kroner. Budsjettet er fordelt med 9 548,3 millioner kroner til EBA- og materiellinvesteringer¹. Det vil si nærmere 30 % av samlede kostnader, noe som indikerer at kapitalkostnader og investeringsbeslutninger utgjør en viktig del av økonomistyringen.

¹ EBA = eiendom, bygg og anlegg.



Figur 1 Forsvarets budsjett- og investeringsutvikling i perioden 1994-2008

Forsvarets omstillinger de siste årene skulle blant annet gjennomføres ved å redusere driftsutgiftene og øke andelen materiellinvesteringer, slik at organisasjonen ble mer tilpassningsdyktig for skift i rammebetingelsene. Riksrevisjonens rapport datert 20. januar 2009 viser at ressursene vris motsatt, det vil si fra investeringssiden til driftssiden. Det kan skyldes flere faktorer som underskuddsinndecking fra tidligere år, effekten av endringer er ikke som forventet, uforutsette behov, underliggende kostnadspress, optimistiske forutsetninger, leverandørforsinkelser og lignende. Dette, sammen med fravær av kapitalkostnader, kan føre til at Forsvaret på lang sikt har en tendens til å undervurdere fremtidige kostnader. Siden Forsvaret hovedsakelig er skattefinansiert, kan konsekvensene vedrørende ressursdisponeringer og andre styringsbeslutninger virke begrenset. Dagens regnskapsføring med kontantprinsippet 1-årige tidshorisont kan forsterke dette, da direkte kostnadsføring gir mindre kontinuitet, noe som ikke samsvarer med Forsvarets langtidspan. Den uttrykker at et fleksibelt norsk innsatsforsvar bare kan videreutvikles med kontinuerlig planlegging og langsiktige investeringer i kompetanse og materiell (St.prp. nr 48 (2007-2008)). En mulig løsning på Forsvarets utfordringer knyttet til langsiktighet i et kortsiktig sikkerhetspolitisk perspektiv kan være periodisering av kapitalkostnader.

1.3 Problemstilling

I St.prp. nr. 48 (2007-2008) omtales langtidsplanen for perioden 2009-2012, som starten på en ny epoke i Forsvaret. Hovedmålsetningen er å styrke Forsvarets operative evne, samtidig som man vektlegger en langsiktig balanse mellom oppgaver, struktur og økonomi. Det forutsetter god økonomisk styring. Grunnlaget for masterutredningen vil være å ta stilling til om innføring av kapitalkostnader, som et internt supplement, kan gi bedre økonomistyring i Forsvaret. Vi vil se på følgende hovedproblemstilling:

Hvordan kan periodisering av kapitalkostnader effektivisere økonomistyringen i Forsvaret?

Økonomisk styring i Forsvaret innebærer blant annet beslutninger om innsatsfaktormiks, nyinvesteringer og prioriteringer av knappe ressurser. Hensikten med problemstillingen er å undersøke om periodisering av kapitalkostnader kan gi mer relevant styringsinformasjon. Effektivitet i økonomistyringen er knyttet til graden av måloppnåelse (Kaarbø et al., 2009). For Forsvaret vil det omhandle i hvilken grad man klarer å styrke forsvarsevnen samtidig som man går i balanse. I teorien er effektivitet definert som forholdet mellom faktisk og maksimal produksjon, mens produktivitet er sammenhengen mellom produksjon og ressursinnsats. Det vil si at produktivitet et spørsmål om å gjøre tingene riktig og effektivitet sier om vi gjør de riktige tingene (Pettersen et al., 2008). Høy produktivitet er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for høy effektivitet, da sistnevnte også tar hensyn til kvalitetsaspektet. Et eksempel fra NRK-nyhetene som illustrerer dette er at norske soldater får mindre skytetrening i år sammenlignet med tidligere år (Ramberg, 2009). Kvaliteten på de vernepliktige gir rom for diskusjon; kan færre soldater og økt skytetrening gi mer effektiv ressursbruk? Effektiv økonomistyring vil si at samfunnet får mest mulig igjen for de midlene som bevilges til Forsvaret.

1.4 Forskningsspørsmål

Et av målene ved å innføre kapitalkostnader er at regnskapene skal gi et riktigere bilde av kostnadsbruken (Ot.prp. nr. 66 (2000-2001)). I besvarelsen av den overordnede problemstillingen ønsker vi å kartlegge kapitalkostnader fra et regnskapsteknisk perspektiv. Det fører oss over på valg av forskningsspørsmål. Vi vil spesielt vurdere avskrivningsprofil, da det vil påvirke hvilket kostnadsnivå som reflekteres i regnskapet, og dermed de

styringsmessige konsekvensene av en innføring av kapitalkostnader. Drøftelsen vil bli eksemplifisert ved å forta beregninger basert på innkjøp av nye kampfly. Anskaffelsen regnes som en av de største offentlige investeringene gjennom tidene (NOU 2007:15), og er avgjørende for at Forsvaret skal kunne løse sine fremtidige oppgaver (St.prp. nr. 36 (2008-2009)). Viktigheten av å opprettholde den relative forsvarsevnen og balanse i et langsiktig perspektiv gjør det naturlig å analysere hvilke metoder som best vil synliggjøre det fremtidige gjenanskaffelsesbehovet. For å belyse problemstillingen fra et regnskapsteknisk perspektiv har vi formulert to forskningsspørsmål:

- 1) Hvilken avskrivningsprofil bør legges til grunn for fastsettelse av kapitalkostnader?
- 2) Hvilke avskrivningsmetoder vil bidra til å synliggjøre gjenanskaffelsesbehovet?

1.5 Avgrensning av oppgaven

Forsvarssektoren består av Forsvaret, Forsvarsdepartementet, Nasjonal sikkerhetsmyndighet, Forsvarsbygg og Forsvarets forskningsinstitutt. I besvarelsen av problemstillingen vil vi analysere Forsvaret med utgangspunkt i erfaringer fra periodiseringsprosjektet, med fokus på piloten Forsvarsbygg, og helseforetakene. Det skyldes at Forsvarsbygg har flere fellestrekk med Forsvaret, da begge forvalter store balanseverdier og er underlagt samme departement. Videre er likheten mellom Forsvaret og spesialisthelsetjenesten betydelig med tanke på størrelse, kompetanse, teknologi og ressursbruk. Helseforetaksreformen har vært utfordrende, og store underskudd med påfølgende direktørutskiftninger har preget avisoverskriftene. I evalueringen av helseforetaksreformen velger vi å avgrense oss til kun å se på hvilken effekt periodisering av kapitalkostnader har hatt på den økonomiske styringen i helseforetakene. Basert på deres erfaringer vil vi undersøke hvordan synliggjøring av kapitalkostnader kan påvirke økonomistyringen i Forsvaret. Fokuset i analysen vil være hvordan periodisering av kapitalkostnader kan bidra som et supplement i den interne styringen. Vi vil belyse problemstillingen hovedsakelig fra beslutningstakerne i Forsvaret sitt ståsted.

Investert kapital kan deles inn i materiell og immateriell kapital (Johnsen og Kvaal, 1999). Vi avgrenser oss til å se på førstnevnte, da vi ønsker å eksemplifisere analysen ved å forta kostnadsberegninger på innkjøp av nye kampfly. Siden anskaffelsesprosjektet er blant de største offentlige investeringer gjennom tidene, vil vi bruke kalkuleringene som bakgrunn for

generell diskusjon relatert til økonomisk styring i Forsvaret. Vi anser investeringens gyldighet som like stor i en generell ramme. Avgrensningen begrunner vi med at mange av utfordringene knyttet til kampfly er representative for andre investeringer, som for eksempel levetid, vedlikehold og teknologisk utvikling.

1.6 Disposisjon

Kapittel 1 innledes med en kort oppsummering av bakgrunnen og hovedtrekkene i besvarelsen, deretter presenteres Forsvaret, valg av problemstilling med tilhørende forskningsspørsmål og avgrensning. Kapittel 2 omhandler den teoretiske referanserammen. Kapittelet begynner med en beskrivelse av den siste utviklingen i offentlig sektor. Deretter defineres økonomisk styring, før vi presenterer teori om styringssløyfen, og koblingen til kapitalkostnader, illustrert ved en nyttemodell. Tilslutt introduseres generell regnskaps- og kapitalkostnadsteori. Utredningens analyse er todelt og består av et regnskapsteknisk perspektiv (kapittel 3) og et økonomistyringsperspektiv (kapittel 4 og 5). Kapittel 3 inneholder en verditeknisk vurdering av kampfly. Tallberegningene finnes i vedlegget tilslutt. I kapittel 4 evalueres helseforetaksreformen med fokus på periodisering av kapitalkostnader i lys av økonomisk styring. Videre analyseres Forsvaret med utgangspunkt i styringssløyfen i kapittel 5. Drøftelsen bygger på sekundær data om helseforetakene, informasjon fra oppsummeringsseminaret til det statlige periodiseringsprosjektet og intervju med konsernkontrolleren i Forsvarsbygg. Utredningen avrundes i kapittel 6 med konklusjon og en anbefaling til FFI, samt forslag til videre forskning.

2. Teoretisk forankring

I kapittel 2 presenteres utredningens teoretiske referanseramme. Vi finner det interessant å starte med Forsvaret i lys av den internasjonale utviklingen New Public Management. Deretter presenteres teori om økonomisk styring og kapitalkostnaders nytteverdi, før vi avslutter med generell regnskaps- og kapitalkostnadsteori.

2.1 New Public Management

Offentlig sektor består av stat og kommuneadministrasjonene, og omfatter produksjon av fellesgoder som Forsvar og politi, og individrettede tjenester som helse og utdanning. De siste 20 - 30 årene har det skjedd store endringer i offentlig sektor i de fleste vestlige land. Den internasjonale utviklingen går som nevnt under begrepet "New Public Management" (NPM) (Monsen, 2009).

NPM fokuserer på kostnader og produktivitet på bekostning av mer tradisjonelle måter å bedømme offentlig sektor på, som likebehandling, åpenhet og etikk (Christensen og Læg Reid, 2001). Bakgrunnen er at offentlige virksomheter ofte karakteriseres som byråkratiske og ineffektive. Tradisjonell offentlig økonomistyring omfatter hovedsaklig budsjett- og pengekontroll (Monsen, 2009), mens trenden i større grad er å utarbeide private lønnsomhetsregnskap i håp om å løse de offentlige styringsproblemene. Helseforetakene er et eksempel på dette, og flere spør seg om Forsvaret kan være neste.

I Norge har moderniseringen vært preget av konkurranseutsetting og intern reorganisering av offentlige etater. Skillet mellom private og offentlige virksomheter utfordres når private styrings- og markedsløsninger overføres fra næringslivet, samtidig som private aktører engasjeres i offentlig velferdsproduksjon (Busch, 2004). Ved å flytte fokuset fra målsetninger og politisk kontroll skal kvaliteten og ressursutnyttelsen i offentlig sektor økes (NOU 2004:2).

Den økende omstillingstakten i det offentlige er et resultat av komplekse mål, uklare ansvarsforhold og endrede politiske prioriteringer. Nyhetsbildet har flere ganger vist tilfeller av styringsproblemer. Eksempelvis akkumulerte helseforetakene i perioden 2002–2008 et underskudd på ca. 10 milliarder kroner sammenlignet med resultatkravet (Dokument 3:3 (2009-2010)). Utfordringene kan forklares med skiftende styringssignaler og prioriteringer

fra eier. Målkonflikter kan oppstå fordi oppdragsdokumenter fra departementet inneholder for mange og detaljerte mål. Monsen (2009) mener at innføring av private regnskaper i det offentlige ikke vil løse deres utfordringer, da de står ovenfor andre problemstillinger enn det private næringslivet. Mauland og Mellemvik (2004) nevner en rekke grunnleggende forskjeller mellom private og offentlige virksomheter som bidrar til ulike styringsproblemer. Offentlig sektor har ikke en overordnet målsetning. De forfølger kompliserte mål bestemt av politiske organer med ulike interesser. Målet er ikke å maksimere lønnsomheten, men å gi et best mulig tjenestetilbud og velferd for innbyggerne. For Forsvaret handler det blant annet om å bidra til fred, sikkerhet og stabilitet internasjonalt og i norske nærområder (Fakta om Forsvaret, 2009).

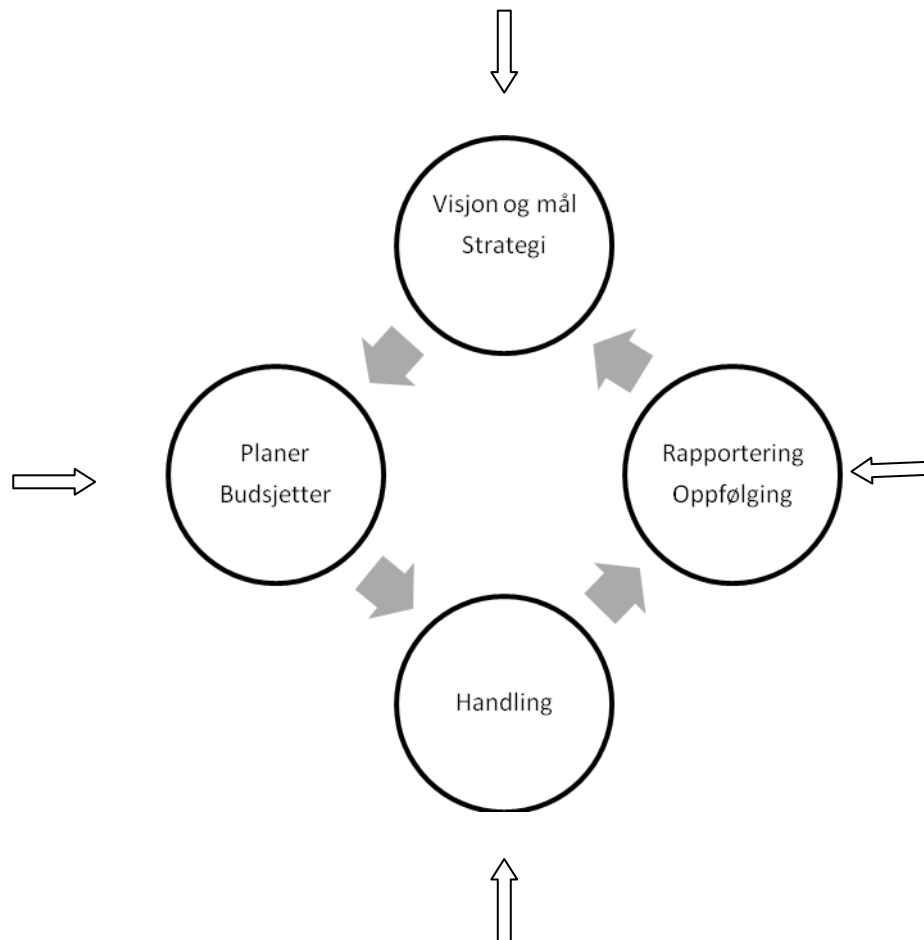
2.2 Hva er økonomisk styring?

”Management control is the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organizations objectives.”

Robert N. Anthony (1965:17)

Økonomisk styring kan defineres på flere ulike måter avhengig av innfallsvinkel. Pettersen et al. (2008) presiserer definisjonen ved å omtale økonomistyring som ”den aktiviteten i en organisasjon som tar sikte på å styre ressursbruken mot maksimering av overordnede målsetninger”. Det kan forstås som at økonomisk styring knytter sammen det strategiske og operasjonelle nivået i en organisasjon. I følge Østergren og Nyland (2008) har økonomisk styring to funksjoner; kontroll og endring. Ved å motivere til ønsket atferd og kontrollere organisasjonens ressursforbruk, skal økonomisk styring bidra til å rette oppmerksomheten mot potensielt resultat, og sikre at virksomheten beveger seg mot de mål den har satt.

Pettersen et al. (2008) fremstiller økonomisk styring som en kontinuerlig prosess bestående av fire elementer; strategi, planlegging, handling, samt rapportering og evaluering. I styringssløyfen representerer regnskapet en organisasjons handlinger. De kan evalueres ved å sammenligne med de opprinnelige planene, dermed har regnskapet både en fortids- og framtidsrettet funksjon i forhold til kontroll og styring. Med utgangspunkt i vurderingen kan prosessen starte på nytt igjen, og organisasjonen kan velge å fortsette med dagens strategi eller følge en ny kurs.



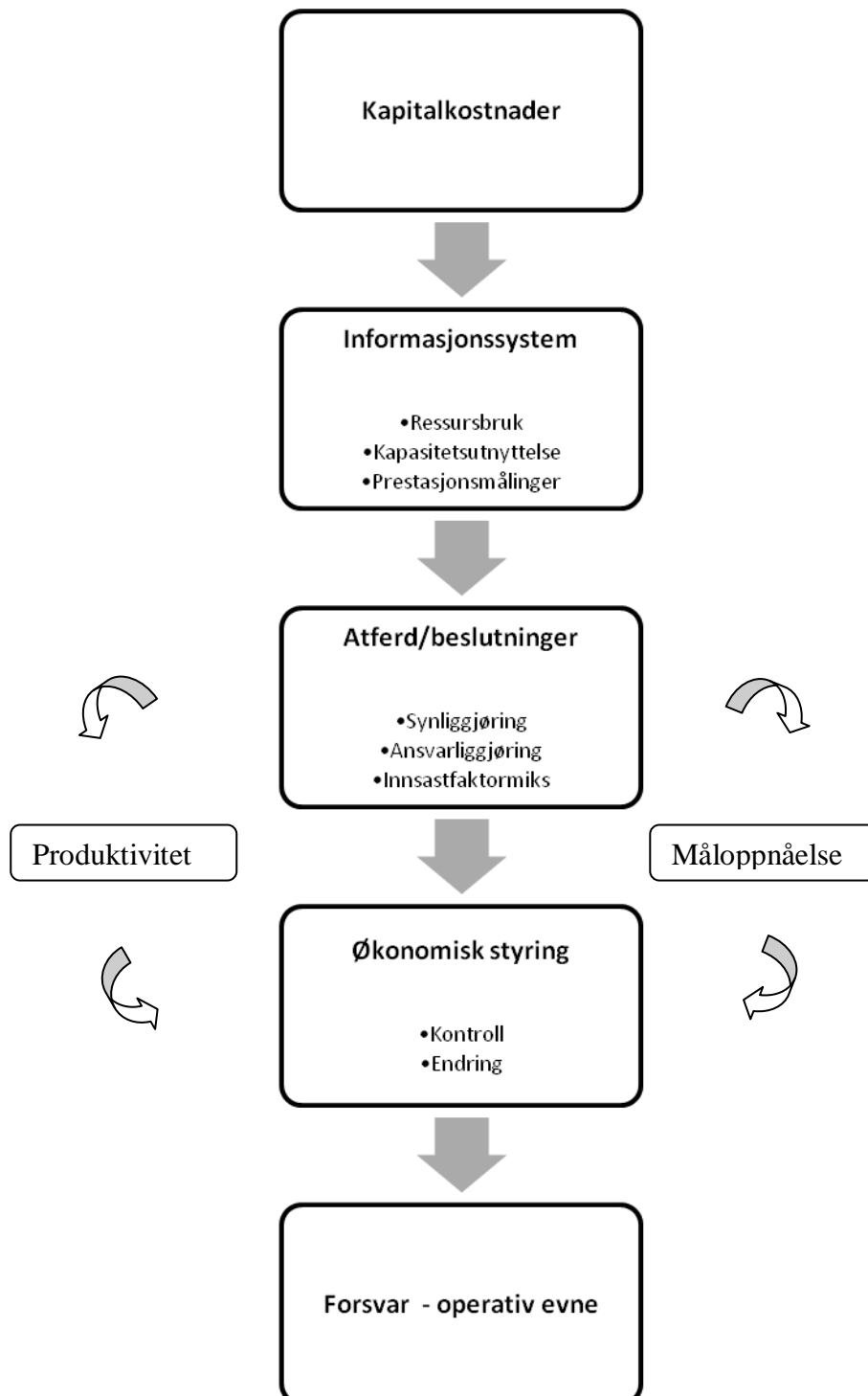
Figur 2 Styringsløyfen inspirert av Anthony og Young (2003)

De smale pilene i figur 2 indikerer at styringsløyfen påvirkes av eksterne faktorer. I Forsvarets tilfelle kan det være organisasjonskultur, lokalsamfunn, politiske interesser og lignende. Dersom koblingen mellom delene i sløyfen er svak eller fraværende vil det svekke økonomistyringen (Pettersen et al., 2008). Et klassisk eksempel fra offentlig sektor er manglende balanse mellom strategiske målsetninger, budsjetter og aktiviteter. Målsetningene i St.prp. nr. 48 (2007-2008) viser at dette også har vært en utfordring i Forsvaret.

2.3 Sammenhengen mellom økonomisk styring og kapitalkostnader

Et regnskap kan sees på som et informasjonssystem, der hensikten er å gi brukerne relevant informasjon for planlegging, drift, kontroll og styring av en organisasjon. Styringsløyfen

viser at kostnadsinformasjon er nødvendig, men ikke tilstrekkelig, for å oppnå en helhetlig og effektiv økonomistyring. Siden komponentene er gjensidig avhengige av hverandre kan en forbedring i et ledd påvirke de andre delene hvis sløyfen er hensiktsmessig integrert. Figur 3 illustrerer sammenhengen mellom økonomistyring og kapitalkostnader. I en integrert styringssløyfe vil periodisering av kapitalkostnader ha en effekt på informasjonssystemet ved at regnskapet viser flere kostnadselementer. Det skyldes at kostnadene ved bruk av kapital, som for eksempel slitasje og ubenyttet kapasitet, kommer fram. Det kan relateres til forholdet å gjøre de riktige tingene versus å gjøre tingene riktig. Det holder ikke å ha gode rutiner for rapportering, hvis man ikke måler de relevante faktorene. Et regnskap som viser de reelle kostnadene vil gi brukerne bedre styringsinformasjon. Beslutningsprosessene vil bygge på et mer relevant datagrunnlag, noe som kan endre atferden til beslutningstakerne. Det kan øke avdelingenes målkongruens og redusere muligheten for suboptimalisering. Innføring av kapitalkostnader har potensial til å effektivisere økonomistyringen gjennom bedre måloppnåelse og økt produktivitet. Modellen viser hvilken nytteverdi innføring av kapitalkostnader kan ha i forhold til Forsvarets målsetninger i langtidsplanen for perioden 2009-2012.



Figur 3 Nyttmodell - kapitalkostnader og økonomisk styring

2.4 Regnskapsteori

Med utgangspunkt i regnskapsteori vil vi presentere hovedforskjellene mellom statsregnskapet og det private regnskapet med fokus på hvilken styringsinformasjon som kan utledes.

2.4.1 Statsregnskapet

Budsjett- og regnskapsarbeid i staten har sitt utspill i tre hovedpilarer; Grunnloven § 75 k, Stortingets bevilgningsreglement fra 1959 med senere endringer og Reglement for økonomistyring i staten (2003) (Mauland og Mellemvik, 2004). Vi vil fokusere på Stortingets bevilgningsreglement.

I § 13 fremgår det at statsregnskapet skal inneholde kapitalregnskap og bevilgningsregnskap. Førstnevnte skal vise oversikt over statens eiendeler og gjeld, samt sammenhengen med bevilgningsregnskapet. Et av hovedformålene ved sistnevnte er å undersøke om statsregnskapet er gjennomført i samsvar med bevilgningene Stortinget har fastsatt i vedtatt budsjett. Bevilgningsvedtakene er knyttet til inn- og utbetalinger, derfor føres statsregnskapet etter kontantprinsippet (SSØ, 2008). Ved ubrukte midler kan inntil 5 % av bevilgninger overføres til neste budsjettår. Begrensningen skyldes blant annet at hvis offentlig sektor akkumulerer store reserver kan man risikere at pengebruken øker i perioder der økonomiske forhold krever at myndighetene reduserer offentlige utgifter (Bergstrand, 2007).

Kontantprinsippet fastsetter at en utgift skal regnskapsføres i statsregnskapet for den budsjett-terminen hvor den blir utbetalt. Det betyr at en utgift skal utgiftsføres direkte, og ikke periodiseres slik praksis er i private regnskap (Monsen, 2009). Betalingstidspunktet bestemmer tidfestingen av inntekter og utgifter. Det kan gi rom for ”manipulasjon” ved at man forskyver betalingstidspunktet. Bruk av kontantprinsippet i budsjett og regnskap innebærer at staten ikke har systematisk informasjon om kostnadene ved ressursforbruket. Et periodisert regnskap vil imidlertid vise inntekter etter hvert som de er opptjent, og kostnader etter hvert som de forbrukes (SSØ, 2008).

2.4.2 Styringsinformasjon

Et kontantregnskap kan brukes til å sammenligne faktiske inn- og utbetalinger med kontantbudsjettet i en periode, samt sammenligne inneværende periodes innbetalinger med tidligere perioder. Siden kostnaden ved forbruket ikke rapporteres utgiftsføres investeringer direkte. Det kan føre til et lite stabilt kostnadsbilde, noe som kan påvirke planleggings- og rapporteringsarbeidet.

Et periodisert regnskap kan brukes til å utføre de samme analysene, men med fokus på kostnader. Dette indikerer at forbruket av ressurser i form av varer og tjenester vil gjenspeiles i resultatregnskapet for den aktuelle perioden. Målingen av ressursforbruket blir mer fullstendig ved å inkludere avskrivninger i regnskapene. Et mer reelt kostnadsbilde egner seg i større grad for rapportering og måling, noe som legger grunnlaget for analysen vår. Det holder som nevnt ikke å gjøre tingene riktig, hvis man ikke måler de riktige tingene.

2.5 Kapitalkostnadsteori

Vi avslutter den teoretiske framstillingen med å presentere teori om kapitalkostnader, avskrivningsreglene i regnskapsloven og ulike faktorer som påvirker avskrivningens størrelse.

2.5.1 Avskrivning og rente

Kapitalkostnader er den samlede kostnaden ved å binde kapital, nærmere bestemt summen av avskrivninger og rente. Hvis en bedrift investerer i et anleggsmiddel, som forbrukes i en produksjonsprosess, vil det gradvis synke i verdi. Denne verdiforringelsen gjenspeiles i regnskapene i form av avskrivninger. Det finnes tre årsaker til verdiforringelse; bruksslitasje, korrosjon og økonomisk foreldelse. Bruksslitasje oppstår som følge av vanlig bruk, og korrosjon innebærer at produksjonsmidlet fortæres ettersom tiden går selv om det ikke brukes. Både bruksslitasje og korrosjon inngår i gruppen fysiske årsaker. Økonomisk foreldelse innebærer at produksjonsmidlet blir foreldet på grunn av nye oppfinnelser, og inngår i gruppen økonomiske årsaker (Naug og Sti, 1993).

Avskrivninger viser en planmessig fordeling av anskaffelseskostnaden over anleggsmidlets økonomiske levetid. Avskrivningens størrelse i den enkelte periode avhenger av levetid, hva slags verdi som legges til grunn, og avskrivningsprofil. Rentekostnaden består av rente på

lån og egenkapital. Sistnevnte er en kalkulatorisk rentekostnad, da den viser mulig avkastning på egenkapitalen ved en alternativ plassering (NOU 2008: 2).

Malm og Yard (1985) presenterer tre prinsipielle krav til å beregne kapitalkostnader.

Kostnadsriktighet: Med det menes at periodisering av kapitalkostnader skal gi årlige avskrivninger som tilsvarer investeringsutgiften. Forfatterne nevner her to perspektiver. De samlede kapitalkostnadene kan enten dekke investeringsbeløpet, eller sikre gjenanskaffelse.

Tidsriktighet: Kravet omhandler at årlige kapitalkostnader skal kunne kobles til forbruket av investeringen. Videre skal avskrivningen skje innenfor en rimelig økonomisk levetid, og fordelingen av avskrivningen skal være hensiktsfull. Det er for eksempel ikke tidsriktig å avskrive en eiendel som er oppbrukt i økonomisk forstand.

Forståelig for bruker: Det forutsetter at valgte avskrivningsmetode skal være forståelig for brukerne som anvender den. Dersom brukerne ikke forstår effektene av metoden begrenses brukerområdet.

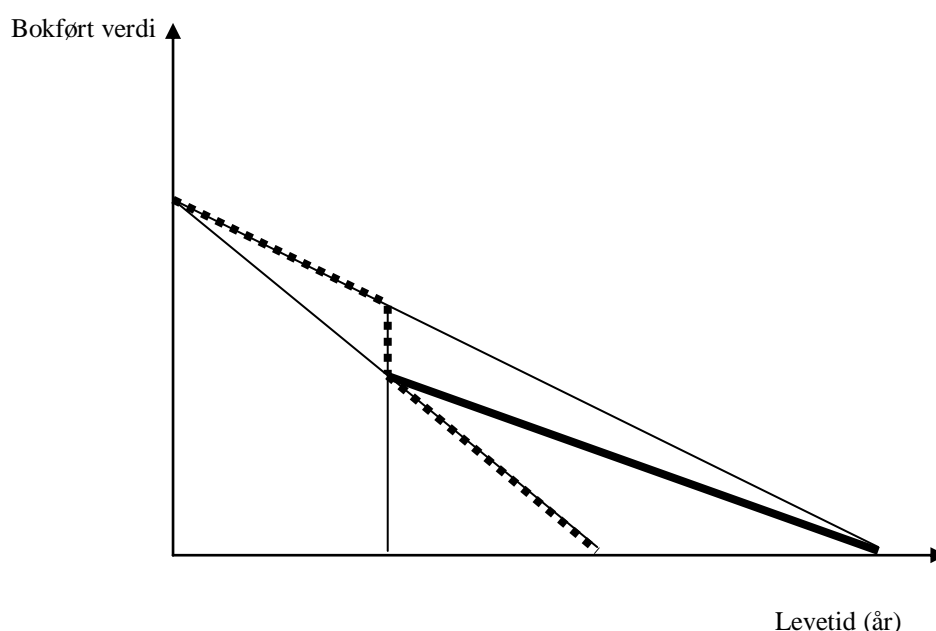
2.5.2 Avskrivningstid

Prinsipielt bør avskrivningene fordeles over den økonomiske levetiden. Med økonomisk levetid forstår vi den perioden det er bedriftsøkonomisk lønnsomt å beholde driftsmidlet framfor å avhende det, eller bytte det ut med et nytt (Huneide et al., 2001). Ifølge regnskapsloven § 5-3 skal anleggsmidler som har begrenset økonomisk levetid avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Dette gjelder varige driftsmidler og immaterielle eiendeler. Finansielle eiendeler skal ikke avskrives (Johnsen og Kvaal, 1999). De fleste driftsmidler bortsett fra tomter, har begrenset levetid og skal dermed avskrives etter en fornuftig avskrivningsplan. Begrensningen kan eksempelvis skyldes at driftsmidler kun kan produsere en viss mengde produkter før de slites eller brukes opp. Vedlikehold kan forlenge levetiden, men eldre driftsmidler kan være dyrere å vedlikeholde enn nye. Driftsmidler med høye vedlikeholdskostnader, bør i mange tilfeller byttes ut, da kostnadene overstiger kapitalkostnadene knyttet til et nytt driftsmiddel (Johnsen og Kvaal, 1999).

Ved vurdering av fornuftig avskrivningsplan krever regnskapsloven bruk av beste estimat, med bakgrunn i den informasjonen som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges (Regnskapsloven § 4-2). Eksempelvis kan ny informasjon senere gjøre det nødvendig å

endre avskrivningsplanen. Teknisk utvikling kan føre til at driftsmidlet blir utdatert, noe som krever at levetiden skal endres.

Ved bruk av for eksempel lineær metode vil endret levetid føre til at avskrivningen endres. Dersom levetiden endres fra 25 til 30 år, vil det resultere i at avskrivningene reduseres for hvert år. Regnskapsloven § 4-2 inneholder i annet ledd en bestemmelse om hvordan virkning av endring av regnskapsestimat skal utføres. Etter hovedregelen skal hele virkningen av estimatendring resultatføres i den perioden endringen gjøres. I henhold til loven er det også mulig å utsette resultatføringen i samsvar med god regnskapsskikk. Ved bruk av lineær avskrivning og unntaksregelen, fordeles investeringsutgiften over gjenværende levetid.



Figur 4 Hovedregel og unntaksregel ved estimatendringer (Johnsen, 2008)

I figur 4 illustrerer den stiplete linjen hovedregelen, hvor man skal resultatføre hele virkningen når estimatet endres. Anvendt på lineære avskrivninger innebærer hovedregelen at tidligere avskrivninger blir korrigert og fremtidige avskrivninger får samme profil som om det nye estimatet hadde vært brukt hele tiden. Den uthevede linjen viser unntaksregelen, knekkpunktløsningen. Anvendt på lineære avskrivninger innebærer det at den resterende delen av investeringsutgiften blir fordelt over gjenværende levetid. Knekkpunktløsningen er mest brukt i praksis. Det kan skyldes at den er enklere å forstå, samt utføre.

2.5.3 Nedskrivning og oppskrivning

Dersom et anleggsmiddel har vært utsatt for verdifall, indikerer det at bokført verdi er høyere enn virkelig verdi. I henhold til regnskapsloven § 5-3, tredje ledd, skal nedskrivning finne sted dersom verdifallet ikke er forbigående. Videre sier lovteksten at nedskrivningen skal reverseres dersom grunnlaget for nedskrivning ikke lenger er til stede, for eksempel hvis årsaken til nedskrivningen ikke er permanent. Et anleggsmiddels virkelige verdi kan også være større enn bokført verdi. En oppskrivning tillates ikke i henhold til den norske regnskapsloven. International Financial Reporting Standards (IFRS) og International Accounting Standards (IAS) gir imidlertid adgang til å foreta oppskrivninger til virkelig verdi. Dette er ikke relevant for vår utredning, da det kun er børsnoterte selskaper i Norge som må følge IFRS.

2.5.4 Påkostninger og vedlikehold

Bruksslitasje er som nevnt tidligere en av årsakene til verdiforringelse. Vedlikehold kan korrigere for slitasjen, mens oppgradering av et anleggsmiddel omtales som påkostningsarbeid. Det er viktig å skille mellom begrepene vedlikehold og påkostning, da de behandles ulikt i regnskapet.

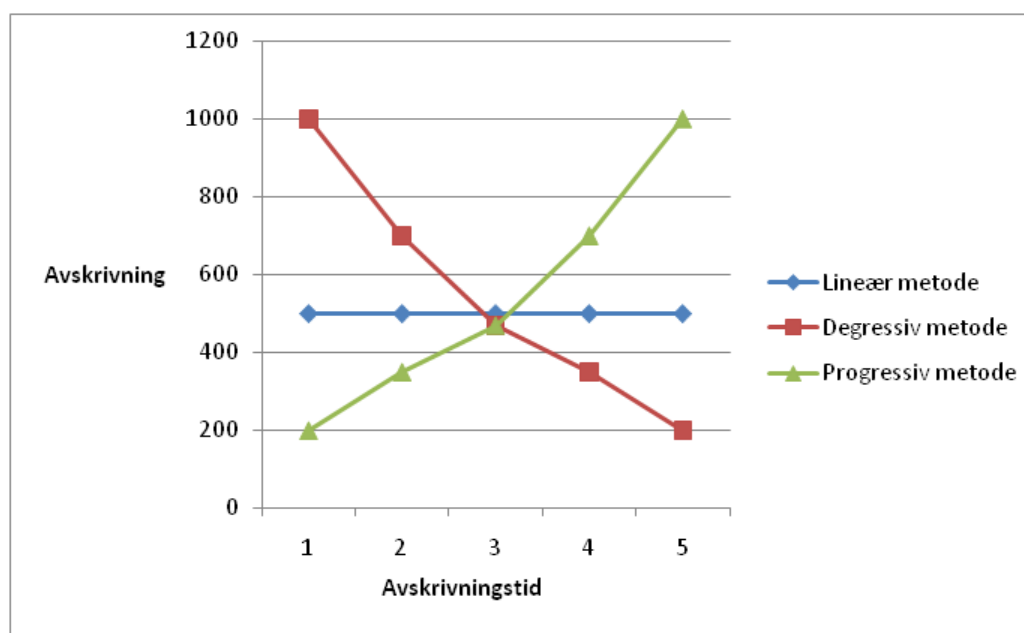
Generelt er vedlikehold alle øvrige utgifter som påløper for å holde driftsmidlet i samme stand som da det var nytt. I motsetning til påkostninger skal ikke vedlikeholdskostnader balanseføres, men utgiftsføres direkte i resultatregnskapet det året de oppstår. I henhold til sammenstillingsprinsippet i regnskapslovens § 4-1 punkt 3, skal man sammenstille kostnadene og inntektene, samt fordele vedlikeholdsutgiftene over den aktuelle perioden. Det skilles mellom jevnlig og periodisk vedlikehold. Regnskapsføring av periodisk vedlikehold kan praktisk løses ved å bruke avsetningsmetoden, hvor man årlig avsetter for det periodiske vedlikeholdet (Huneide et al., 2001).

I følge Huneide et al. (2001) er påkostning en varig forbedring av eksisterende driftsmidler. Det setter driftsmiddelet i bedre stand enn det var som nytt for nåværende eier. Generelt bør utgifter som endrer kontantstrømmen i positiv retning defineres som en påkostning. Påkostninger betraktes på lik linje som nyanskaffelser, og den regnskapsmessige behandlingen blir lik som for nye driftsmidler. Dersom påkostningen anses som ubetydelig bør den kostnadsføres i sin helhet. I vurderingen om en påkostning bør anses som ubetydelig

eller ikke, vil det være mest naturlig å legge vekt på verdien påkostningen representerer sett i forhold til den balanseførte verdien til driftsmidlet.

2.5.5 Avskrivningsprofiler

Forskjellige avskrivningsmetoder gir ulike avskrivningsprofiler. Regnskapsestimater krever bruk av beste estimat, og det er flere metoder som tilfredsstillere kravene til en fornuftig avskrivningsplan. I regnskapsteorien skiller man mellom tre hovedprofiler; lineære, degressive, og progressive. Det gir henholdsvis konstante, avtakende og stigende avskrivninger (Naug og Sti, 1993).



Figur 5 Avskrivningsprofiler

Lineære avskrivninger

Lineære avskrivninger fordeler avskrivningsgrunnlaget likt over levetiden. De årlige avskrivningsbeløpene blir like store, noe som forklarer hvorfor metoden kalles konstante avskrivninger. Kapitalkostnaden, summen av avskrivning og rente, vil da synke over perioden, ettersom avskrivningen vil være konstant og renten vil synke utover i perioden (Huneide et al., 2001). Lineære avskrivninger (a_t) kan beregnes ved å dele investering (K_0) på levetid (n): $a_t = K_0/n$

Dette er en svært enkel metode som er mye brukt i praksis. Samtidig tar metoden utgangspunkt i at nedgangen i kapitalverdi er konstant over driftsmiddelets levetid, noe som ikke alltid er tilfelle (Naug og Sti, 1993).

Degressive avskrivninger

Ved bruk av degressive avskrivningers metode synker avskrivningene utover i perioden. Det er hovedgrunnen til at metoden hovedsakelig blir benyttet på driftsmidler hvor verdiforringelsen er størst i begynnelsen av perioden, og deretter avtar. Metoden er forholdsvis enkel å anvende, og gir samtidig en systematisk fordeling av avskrivningsgrunnlaget (Huneide et al., 2001).

Saldometoden er en praktisk tilnærming på en degressiv avskrivningsmetode. Metoden er basert på bokført restverdi (saldoen), hvor avskrivningsbeløpet blir beregnet prosentvis ut ifra restbeløpet med fradrag for alle tidligere avskrivninger. Avskrivningene vil da være fallende ettersom restbeløp reduseres med levetiden. Bruken av metoden forklares ofte ut ifra at nedgangen i markedsverdien for et driftsmiddel er størst i de første leveårene, noe som kan begrunnes med avtakende effektivitet samt stigende vedlikeholdskostnader (Naug og Sti, 1993). Saldoavskrivninger (a_t) kan beregnes ved hjelp av formelen: $a_t = p * K_o(1-p)^{t-1}$, hvor p er avskrivningssats i prosent, K_o er investering og t er periode.

Progressive avskrivninger

I motsetning til degressiv metode, vil den progressive metoden benyttes for driftsmidler hvor verdiforringelsen øker utover i perioden. Avskrivningene er da lavest i begynnelsen og størst ved slutten av levetiden. Ved benyttelse av metoden er det enklest å la det årlige avskrivningsbeløpet øke med et fast kronebeløp hver periode. Et annet alternativ er å la det årlige avskrivningsbeløpet stige eksponentielt, altså med et større kronebeløp hver periode. Beregningene av de progressive avskrivningene bør sees i sammenheng med driftsmiddelets antatte verdiforløp, verdimeslige betydning og hvilken metode som er lett å praktisere. I praksis er det mest vanlig å forutsette at avskrivningene stiger med et fast beløp hver periode (Huneide et. al, 2001).

Annuitetsmetoden er et eksempel på en progressiv avskrivningsmetode. Metoden kjennetegnes ved at kapitalkostnaden er konstant over investeringens levetid. Utover i perioden øker avskrivningene, mens renten (r) avtar da den beregnes ut ifra bokført verdi (B_t).

1). Annuiteten (a_t) kan beregnes ved: $a_t = \text{annuitetsfaktor} * K_0 - r * B_{t-1}$, hvor K_0 tilsvarende investeringen.

Verdibaserte metoder

Selv om lineære, degressive og progressive avskrivninger tilfredsstillende kravene til en fornuftig avskrivningsplan, skriver Johnsen og Kvaal (1999) i sin tolkning av regnskapsloven at en kontantstrømtilpasset avskrivning svarer best med forutsetningene i lovens forarbeider. Ut ifra et teoretisk perspektiv, er denne verdibaserte metoden den mest riktige avskrivningsmetoden, da regnskapsmessig rentabilitet bør uttrykke internrenten. Investeringsutgiften (K_t) bør da fordeles slik at regnskapsmessig resultat i forhold til balanseført verdi i begynnelsen av året (B_{t-1}) er lik internrenten (i). En kontantstrømtilpasset avskrivning (a_t) kan beregnes ved hjelp av følgende formel: $a_t = K_t - i * B_{t-1}$

Et annet eksempel på en verdibasert avskrivningsmetode er nåverdimetoden. Her tas det utgangspunkt i den fremtidige kontantstrømmen driftsmiddelet forventes å generere. De årlige avskrivningene (a_t) blir da forskjellen mellom nåverdien av kontantstrømmen ved begynnelsen (V_{t-1}) og slutten av hvert regnskapsår (V_t). Dersom kontantstrømmen øker, vil avskrivningsprofilen være progressiv. Synker kontantstrømmen blir avskrivningsprofilen degressiv, og ved uendret kontantstrøm er profilen konstant. Beregning av avskrivning ved virkelig verdifall er i samsvar med IFRS. En nåverdibasert avskrivning (a_t) kan beregnes ved følgende formel: $a_t = V_{t-1} - V_t$

Målet med utredningen er å vurdere om kapitalkostnader egner seg for å effektivisere økonomistyringen i Forsvaret. Ettersom kontantstrømtilpassede avskrivninger og rentabilitetseffekter er irrelevante, vil det ikke være naturlig å ta utgangspunkt i nåverdi- eller internrentemetoden. Dette vil bli nærmere forklart i beregningsdelen i analysen.

2.5.6 Avskrivningsgrunnlaget

I den norske finansregnskapsmodellen er avskrivningsgrunnlaget den opprinnelige anskaffelseskosten. I driftsregnskapet kan man imidlertid velge å bruke anskaffelsesverdi, gjenanskaffelsesverdi eller bruksverdi som avskrivningsgrunnlag (Naug og Sti, 1993).

Anskaffelsesverdi

Anskaffelsesverdi, eller historisk kost, er driftsmiddelets verdi på anskaffelsestidspunktet. Anskaffelseskosten ved kjøp er lik kjøpspris med tillegg for kjøpsutgifter, mens

anskaffelseskost ved tilvirkning omfatter variable og faste tilvirkningskostnader (Regnskapsloven § 5-4). Dersom hensikten med å avskrive driftsmidlet er å kunne anskaffe et nytt når det gamle er utslitt, vil ikke metoden ved prisstigning være hensiktsmessig, da avskrivningene vil være for lave (Naug og Sti, 1993).

Gjenanskaffelsesverdi

Gjenanskaffelsesverdi viser hva det koster å gjenanskaffe et driftsmiddel i dag. Dette synliggjøres ved å ta hensyn til prisstigning i målingen, slik at man får frem den reelle kjøpekraften. I henhold til Burda og Wyplosz (2005) kan inflasjon defineres som "the level of change of the average level of prices". Metoden forutsetter at det eksisterer et tilsvarende driftsmiddel i markedet i dag (Naug og Sti, 1993).

Hovedformålet ved å bruke gjenanskaffelsesverdi er å vise hva det koster å gjenanskaffe driftsmiddelet i dag. Ved pristigning i markedet innebærer det at summen av avskrivningene må være større enn den historiske anskaffelseskostnaden. Vi skiller mellom generell og spesiell prisstigning. Det norske inflasjonsmålet på 2,5 % viser til den generelle prisstigningen i markedet (KPI-JAE), mens den spesielle prisstigningen skal gjenspeile utviklingen i gjenanskaffelseskostnaden for en spesifikk eiendel. Ved teknisk utvikling vil måling av spesiell prisstigning bli mer komplisert, da man må vurdere hva som er tilsvarende eiendeler. Samtidig er det også vanskeligere å måle gjenanskaffelseskost for spesiallagde eiendeler hvor det ikke eksisterer en markedspris.

Dersom spesifikk prisstigning er høyere enn den generelle inflasjonen, bør dette tas høyde for i beregningen av gjenanskaffelseskosten (Bjørnenak et al., 2009). For eiendeler med spesifikk prisstigning vil bruk av gjenanskaffelseskost gi høyere avskrivninger sammenlignet med bruk av anskaffelseskost.

Bruksverdi

Dersom det ikke finnes et tilsvarende driftsmiddel i markedet, slik at gjenanskaffelsesverdi ikke kan anvendes, kan man i stedet beregne driftsmiddelets bruksverdi. Verdien kan også benyttes dersom gjenanskaffelsesverdi ikke lenger er relevant på grunn av teknologisk utvikling. Bruksverdien kan beregnes ved å foreta en sammenligning mellom gammelt og nytt utstyr med fokus på inntekter og kostnader. Bruksverdie er den verdien som gir samme årlige resultat. Bruksverdien for nåværende utstyr er ofte lavere på grunn av at det finnes et

nytt og bedre alternativ på markedet. Dette er eksempel på verdiforringelse ved økonomisk foreldelse (Naug og Sti, 1993).

2.5.7 Avskrivningsprofiler og inflasjon

Ved beregning av kapitalkostnader kan man ta hensyn til prisstigning på to ulike måter, enten ved å korrigere for inflasjon i renten, eller ved å benytte reelle avskrivninger. Dersom utgangspunktet er reelle avskrivninger skal man ikke bruke nominell rente, da vil prisstigningen bli tatt høyde for to ganger (Bjørnenak et al., 2009).

I henhold til Malm og Yard (1985) eksisterer det fire grunnmetoder for beregning av kapitalkostnader. Avskrivninger kan være lineære eller annuiteter. Førstnevnte gir konstante avskrivninger i hver periode, mens annuiteter kjennetegnes som lik kapitalkostnad i hver periode. Videre bør man skille mellom nominelle og reelle avskrivninger.

	Konstant avskrivning (lineær)	Konstant kapitalkostnad (annuitet)
Nominelt konstant	Nominell lineær metode	Nominell annuitet
Realt konstant	Real lineær metode	Real annuitet

Figur 6 Malm og Yard (1985) sine fire grunnmetoder

Med nominell lineær metode er kapitalkostnaden summen av nominell konstant avskrivning og nominell rente, basert på den inngående nominelle restverdien. Avskrivningen beregnes ved å dividere anskaffelseskosten på levetiden (Yard, 1997). Ved bruk av metoden blir kapitalkostnadene lavere utover perioden, ettersom renten er synkende. I et marked med inflasjon vil kapitalkostnaden øke ved gjenanskaffelse, siden den beregnes ut ifra anskaffelseskost. Likevel er dette metoden som er mest anvendt i praksis (Yard, 1997).

Nominell annuitetsmetode gir en kapitalkostnad som er konstant. Den beregnes ved å dividere anskaffelsesbeløpet på annuitetsfaktoren, som bestemmes av nominell rentesats og avskrivningstid. Nominell annuitet tar heller ikke hensyn til prisstigning, noe som resulterer i økte kapitalkostnader ved gjenanskaffelse (Bergstrand, 2007).

Ved benyttelse av reell lineær metode blir avskrivningene identisk med nominell lineær metode dersom inflasjonen er null. I et marked med prisstigning vil reell tilnærming sørge for at det bindes mer kapital sammenlignet med nominell metode, da det tas utgangspunkt i gjenanskaffelseskosten istedenfor anskaffelseskosten. Bruk av metoden gir da lavere kapitalkostnader i begynnelsen av perioden og høyere mot slutten (Malm og Yard, 1985). Dersom generell og spesifikk prisstigning er forskjellig, bør beregningene av årlige gjenanskaffelseskostnader gjøres med utgangspunkt i spesiell prisstigning (Bjørnenak et al., 2009).

Real annuitet metode er en annuitetsfordeling med real rente, der annuiteten justeres årlig for inflasjon (Malm og Yard, 1985). Hvis det er et skille mellom generell og spesifikk prisstigning, bør det også her tas hensyn til spesiell prisstigning.

3. En regnskapsteknisk analyse av Forsvaret

Det kan være omfattende å innføre kapitalkostnader parallelt i hele organisasjonen. Erfaringer fra helseforetakene og periodiseringsprosjektet viser at dersom man skal realisere styringsgevinster bør implementeringen skje gradvis og innenfor en realistisk tidsplan. Med dette som utgangspunkt har vi i den regnskapstekniske analysen av Forsvaret valgt kampfly som et pilotprosjekt.

Kampfly er blant Norges største anskaffelsesprosjekter (NOU 2007:15), og håndteringen vil kunne ha stor betydning for økonomistyringen i Forsvaret. Kontroll av luftrommet er avgjørende i dagens konfliktsituasjoner. Derfor er kampfly viktig i en fellesoperativ sammenheng både alene og til støtte for land- og sjøoperasjonene. Forsvaret kan høste erfaringer fra piloten før en eventuell endring implementeres videre i organisasjonen. Den tekniske analysen eksemplifiseres ved å gjennomføre kalkuleringer basert på innkjøp av nye kampfly. Valg av riktig avskrivningsmetode vil gjenspeile et mer korrekt kostnadsnivå i regnskapet, og dermed kunne påvirke økonomistyringen i organisasjonen. Analysen vil omfatte diskusjon rundt avskrivningstid, kapitalgrunnlag og avskrivningsmetode, samt vedlikeholdskostnader.

3.1 Avskrivningstid

Anleggsmidler bør avskrives over den økonomiske levetiden. Vi vil analysere oss frem til et passende anslag på økonomisk levetid for kampfly ved å ta utgangspunkt i F-16 flyene som brukes i dag.

F-16 flåten ble anskaffet på slutten av 1970-tallet. I henhold til St.prp. nr. 36 (2008-2009) ”anslås F-16 flåtens levetid å vare maksimalt frem til 2023. Dette innebærer en optimal utfasningsperiode mellom 2016-2020, med en sikkerhetsbuffer på tre år”. Under forutsetning av at F-16 flåten ikke ble tatt i bruk før nærmere 1985, konkluderer vi med at kampfly har en levetid på omkring 30-35 år. Da investeringer skal periodiseres over de årene den gir nytte, vil vi i våre beregninger ta utgangspunkt i en levetid på 30 år.

Fremgangsmåten kan kritiseres med tanke på at i en ideell verden vil sannsynligvis levetidene til neste generasjons kampfly forbedres sammenlignet med dagens F-16. På en annen side er det ikke levetidene på dagens datasystemer og annet teknisk utstyr som har

stått ovenfor de største fremskrittene. Holdbarheten er begrenset på grunn av omgivelsenes skiftende behov og teknologi som stadig utdateres. Et annet alternativ ville være å ta gjennomsnittet av levetidene til de siste generasjoners kampfly. Metoden har en tilsvarende svakhet ved at den er historisk rettet istedenfor å ta hensyn til den fremtidige utviklingen innen kampfly. Da det finnes lite informasjon om fremtidige forskning og utvikling på området velger vi som nevnt å bruke samme estimat på levetid som dagens F-16.

Vi antar at Forsvaret har kjennskap til at vinger, landingshjul og andre deler i kampflyene opplever ulik slitasje og levetid. Da vi ikke har nærmere informasjon om dette vil vi ikke ta hensyn til komponentavskrivninger i våre beregninger.

3.2 Kapitalgrunnlaget

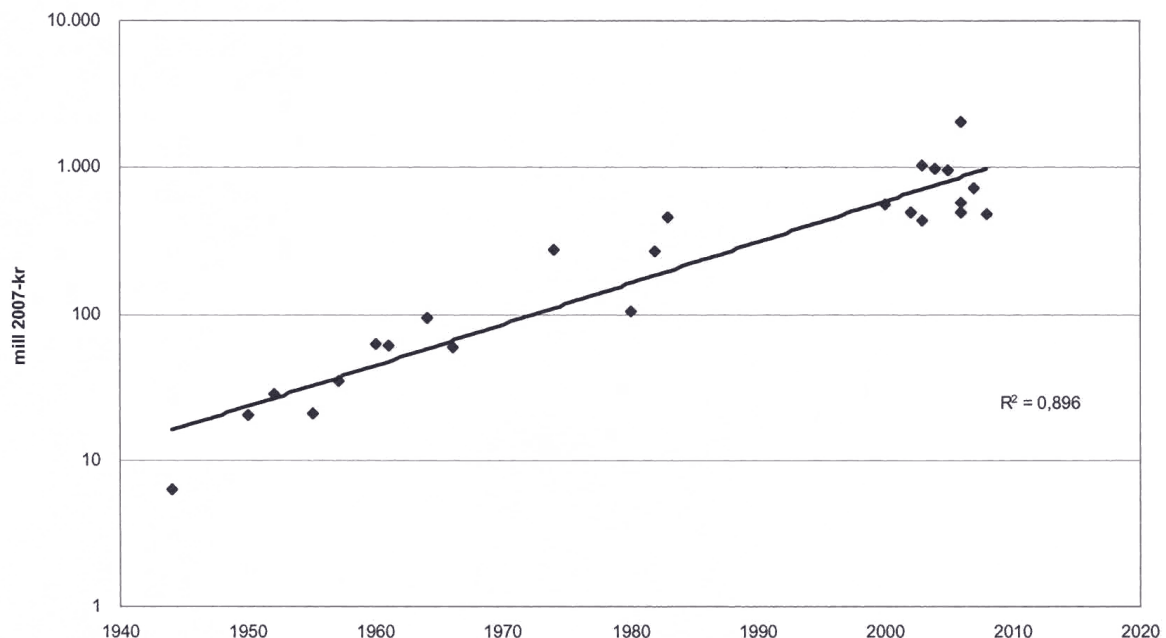
St.prp. nr. 48 (2007–2008) legger til grunn at det avsettes 24 milliarder kroner innenfor forsvarsrammen til anskaffelse av nye kampfly. Vi vil bruke det anslåtte investeringsbeløpet i våre beregninger, selv om en full erstatning av kampflyvåpenet sannsynligvis krever betydelige investeringer utover dette.

Kapitalgrunnlaget kan beregnes ut ifra den historiske kostnaden eller gjenanskaffelseskostnaden. Førstenevnte metode tar ikke hensyn til prisstigning, og i et marked med inflasjon vil ikke de historiske kostnadene binde nok kapital til å kunne gjenanskaffe nye kampfly. Det resulterer i et hopp i kapitalkostnadene ved utskiftning av flåten. Problemet blir forsterket av lang levetid, da det blir et større skille mellom historiske kostnader og reinvesteringstekostnader. I utredningen forutsetter vi at kampflyene ikke er spesialbestilt slik at gjenanskaffelseskostnaden kan beregnes med utgangspunkt i markedspris. Begrunnelsen om et marked bygger på at land som Nederland har besluttet å investere i nye kampfly, mens Danmark er i en planleggingsprosess.

I beregningene vurderer vi den generelle pristigningen i markedet til 2 %. Det begrunnes med at inflasjonen målt ved konsumprisindeksen har de siste fem årene i gjennomsnitt steget med 1,8 % årlig mot 2,4 % i forutgående femårsperiode (NOU 2009:7).

St.prp. nr. 48 (2007-2008) påpeker imidlertid at ”enhetskostnadene for enkelte typer forsvarsmateriell har en tendens til å øke betydelig fra en generasjon til den neste”. Årsaken er markedsforholdene på etterspørsels- og leverandørsiden. De store forsvarsnasjonenes krav

til ytelse og kapasiteter akselerer stadig. Relativ ytelse vektlegges i stor grad mer enn pris, da man ønsker å overstige det en mulig motstander har eller kan antas å få i fremtiden. Det gjelder spesielt på den operative siden, da materiellanskaffelser som gir teknologisk overlegenhet reduserer sjansen for egne tap. En studie gjennomført av FFI støtter at Forsvaret opplever en enhetskostnadsvekst utover den generelle prisstigningen. Det gjelder spesielt ”state of the art” – materiell som for eksempel kampfly. FFIs undersøkelser viser at prisstigningen på ulike våpensystemer kan variere fra rundt 1 % på håndvåpen til 6-7 % på kamp- og transportfly. En svakhet ved slike prissammenligninger er at kvaliteten på våpensystemene utvikler seg over tid. Det gjør at ulike generasjonenes kapabiliteter ikke er direkte sammenlignbar.



Figur 7 Kampflyenes kostnadsutvikling mellom 1940 – 2020

Figur 7 illustrerer prisutviklingen for ulike generasjoner kampfly i perioden 1940 til 2020 med en forklaringsgrad tilnærmet lik 0,9 (FFI-rapport 2008/01129). Realkostnadsveksten tilsier at faren for underestimering av kostnader er stor, dersom man legger til grunn eksisterende materiell i kapitalgrunnlaget. I beregningene antar vi en spesifikk prisstigning på 6 % for kampfly. Det er et uttrykk for de merkostnader som påløper fra en generasjon kampfly til den neste for å opprettholde eller forbedre den relative ytelsen. Luftforsvaret fremhever sensorene for å innhente informasjon som en av de største endringene på de nye

kampflyene. Videre vil de trolig ha større motorer, bedre rekkevidde og presisjon, samt evne til å bære mer våpenlast(Nodeland, 2008).

3.3 Vedlikeholdskostnader i Forsvaret

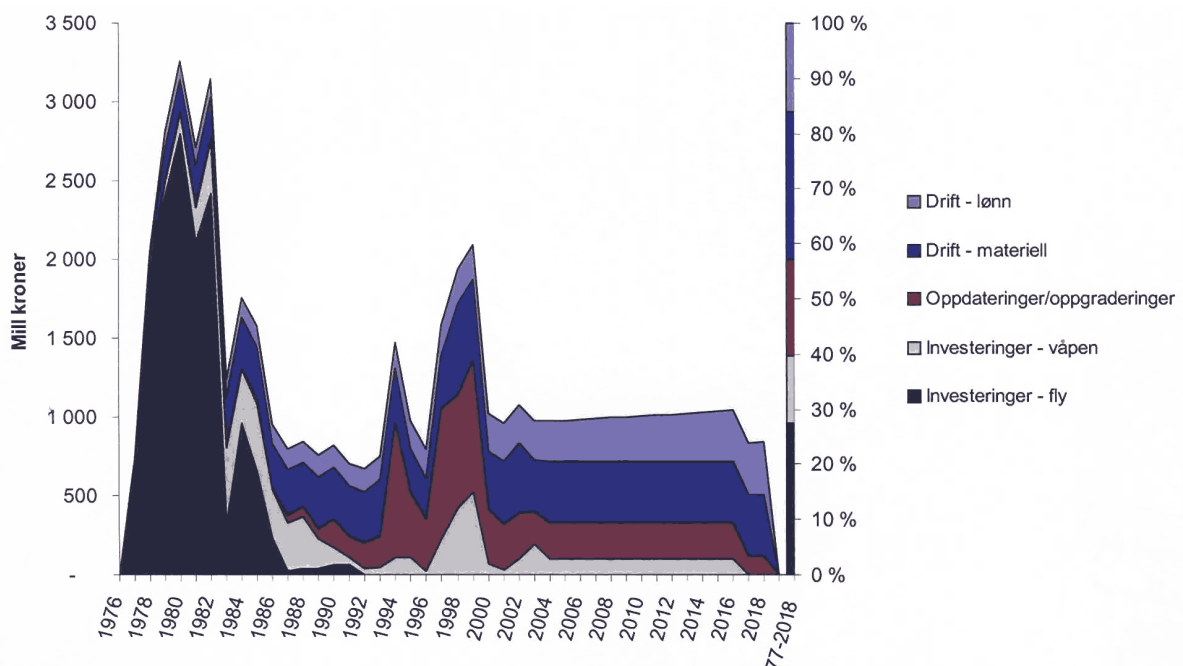
En effektiv kampflyinvestering krever oppdateringer av flydeler, våpen og annet utstyr over levetiden. I St.prp. nr. 36 (2008-2009) kan man lese at ”Statusen på de norske F-16 kampflyene er i dag god. Flyene er fortløpende blitt oppdatert for å ivareta de til enhver tid gjeldende nasjonale sikkerhetspolitiske målsetninger og NATOs krav og behov”. I utdraget kommer det ikke klart frem om oppdateringene er påkostninger eller vedlikehold. Hvis de gjeldende nasjonale sikkerhetspolitiske målsetningene og NATOs krav og behov holder seg relativt konstant, er det naturlig å tenke seg at oppdateringene er vedlikehold som er påkrevd for å holde plattformen operativ. Dersom målsetningene og kravene skjerpes, og kampflyene oppdateres til å være bedre i stand enn da de var nye, vil det regnes som påkostninger. Det kan innebære kapasitetsøkninger, som for eksempel en ny radar. Det er viktig å skille mellom begrepene, da de behandles ulikt i regnskapene. Kostnader ved påkostninger skal bokføres og avskrives på lik linje med investeringen i driftsmidlet. Mens vedlikehold skal som hovedregel ikke balanseføres. Da vi ikke har nærmere informasjon om dette forutsetter vi at oppdateringene av kampflyene er vedlikehold.

Tilbudene fra de fleste leverandører av nye kampfly vektlegger lave drifts- og vedlikeholdskostnader. Den vesentlig høyere investeringskostnaden gjør det imidlertid nærliggende å tro at levetidskostnadene blir større enn for dagens F-16. Det kan være billigere å produsere F-16 i dag enn på 1980-tallet, men mer avanserte fly vil være fordyrende. To forhold som kan påvirke levetidskostnadene i ulik retning er ny teknologi/økt kapasitet og vedlikeholdskomponenten. Andre faktorer av betydning er produsert volum, flyspesifikk teknologi, grad av standardisering og internasjonalt samarbeid (Rapport FFI, 2005/00688). I St.prp. nr 36 (2008-2009) er de totale levetidskostnadene for nye kampfly beregnet til 145 milliarder kroner. Det omfatter anskaffelseskostnader, fremtidige oppgraderinger, erstatningsfly, reservedeler, drivstofforbruk, utdanning og trening, drift og vedlikehold over kampflyflåten levetid.

Omfanget av fremtidige vedlikeholdskostnader kan i likhet med levetidsestimatet diskuteres. I en ideell verden vil man sannsynligvis utvikle nye kampfly som krever mindre vedlikehold enn dagens F-16. På den andre siden vil de kunne fylles med ny kompleks teknologi som

bidrar til et høyere kostnadsnivå. Det er nærliggende å tro at ny produksjonsteknologi kan redusere produksjons- og vedlikeholdskostnadene på eksempelvis skrog, men at kompleksiteten ved fremtidige kampfly vil kostnadsmessig kunne utligne dette. Det er naturlig å anta at innfasingen vil kunne medføre et skift innen vedlikehold i form av færre vedlikeholdstimer, men høyere komponentkostnader som følge av mer avansert materiell.

Siden Forsvaret ikke spesifiserer hvor mye de årlig anvender på vedlikehold, har vi begrenset tilgang på tallmaterial som viser nivået og utviklingen på vedlikeholdskostnadene. Det er mulig at kostnadene vil være økende over levetiden, da det sannsynligvis er dyrere å vedlikeholde eldre kampfly enn nye. Derfor bør man ta høyde for at Forsvaret på sikt vil få økte vedlikeholdskostnader. Dette støttes i en rapport fra FFI om ”Nye kampfly – investeringer og levetidskostnader ” (2005), illustrert ved figur 8.



Figur 8 Estimerte levetidskostnader for F-16 i 2005-kr

Høyre akse i figur 8 viser at anskaffelseskostnadene for flyplattform og våpeninvesteringene utgjør anslagsvis 40 % av levetidskostnadene. Oppdateringer og oppgraderinger tilsvarer 17 %, mens driftskostnadene er lik 43 % fordelt på materiell og lønn. Figuren synliggjør hvordan nivået på vedlikehold og påkostninger starter lavt, deretter stiger over levetiden, før

det igjen avtar i overgangsfasen med de nye kampflyene. Vi antar at drifts- og vedlikeholdskostnadene for nye kampfly vil utvikle seg på samme måte som for dagens F-16.

3.4 Avkastningskrav

Forsvaret skal som nevnt sørge for en helhetlig og målrettet bruk av budsjettmidlene (St.prp. nr. 1 (2008–2009)). Betydningen av innsatsfaktormiks i forhold til relativ forsvarsevne tydeliggjør alternativkostnad på kapital, og man bør legge til grunn en rente som gjenspeiler det. Investeringsmidlene bør styres dit de gir best avkastning i form av forsvarsevne og sikkerhet for befolkningen.

Erfaringer fra offentlig sektor viser at det sjelden tas hensyn til alternativkostnaden ved å binde kapital. Selv om helseforetakene skal vurdere investeringsmidlene opp mot alternativ anvendelse stiller ikke Helse- og omsorgsdepartementet krav til avkastning på egenkapitalen (NOU 2008:2). Da Forsvarsbygg nevnte avkastningskrav ovenfor Forsvarsdepartementet ble det avvist, og det ble heller ikke vurdert av de andre pilotene i det statlige periodiseringsprosjektet. På bakgrunn av normen i offentlig sektor velger vi ikke å analysere avkastningskrav nærmere, selv om det kunne vært interessant forskning. Vi betrakter avkastningskravet som gitt i den videre analysen, og legger til grunn en nominell rente på 7 %. Den generelle pristigningen antar vi er 2 %, følgelig blir realrenten tilnærmet lik 5 %.

3.5 Avskrivningsmetoder

I henhold til St.prp. nr. 36 (2008-2009) skal de nye kampflyene styrke "Forsvarets evne til å levere ild mot overflate- og landmål til støtte for sjø- og landoperasjoner, og som selvstendig kapasitet i offensive luftoperasjoner, for å forsvare landet". Bruken av kapitalkostnader er avhengig av formålet. Målet med våre beregninger er ikke å vise en fast rentabilitet over levetiden, men å synliggjøre en årlig kostnad for å opprettholde forsvarsevnen. Videre er kontantstrømtilpassede avskrivninger og rentabilitetseffekter mindre relevant for Forsvaret. På bakgrunn av det utelukker vi bruk av verdibaserte metoder.

Vi anser de fire metodene til Malm og Yard som mest informative i beregningene av avskrivninger. Tabellen nedenfor oppsummerer dataene vi vil bruke i kalkuleringene. Utrekningene er samlet i vedlegget tilslutt. I det følgende vil vi analysere konsekvensene ved

bruk av hver metode, før vi vurderer hvilken metode som er mest hensiktsmessig i forhold til å effektivisere den økonomiske styringen i Forsvaret.

Investeringer (mrd NOK)	24
Levetid (år)	30
Spesifikk prisstigning (%)	6
Generell prisstigning (%)	2
Nominelt avkastningskrav (%)	7
Reelt avkastningskrav (%)	5

3.5.1 Nominell metode

Bruk av nominell metode tar utgangspunkt i en historisk vurdering av anskaffelseskostnaden, slik at summen av avskrivningene tilsvarer investeringskostnaden. Det tas ikke hensyn prisstigning, noe som ikke gir tilstrekkelig kapital til reinvestering. I henhold til Malm og Yard kan nominell metode beregnes både ut ifra lineære avskrivninger og annuitet.

Lineære avskrivninger

Nominell lineær metode fordeler anskaffelseskosten over levetiden. Det er en enkel metode, da man slipper å beregne gjenanskaffelseskostnader for hvert år. Ulempen er at metoden gir for lav kapitalbinding til å sikre gjenanskaffelse. Summen av avskrivningene for 30 år tilsvarer anskaffelseskosten. Med andre ord gir ikke metoden et godt uttrykk for hva det koster over tid å bruke kampflyene. Kampfly er gjenstand for nye teknologiske framskritt og marginale forbedringer kan ha stor påvirkning på forsvarsevnen. Det kan gjenspeiles i en relativ høy enhetskostnadsvekst. I dette tilfellet har man forholdsvis høy prisstigning samt lang avskrivningstid, noe som vil forsterke problemet. Differansen mellom anskaffelsesverdi og gjenanskaffelsesverdi vil være større, sammenlignet med tilfeller hvor både prisstigningen er lavere og avskrivningstiden kortere. Kapitalkostnadene synker utover

perioden. Noe som blir et problem ved gjenanskaffelse, da anskaffelseskostnaden om 30 år vil være betraktelig høyere enn i dag. Det indikerer at metoden vil føre til en ujevn kostnadsutvikling, og gi store kostnadshopp ved nyanskaffelser.

Nominell annuitet

Nominell annuitet gir oss en konstant kapitalkostnad for hele perioden. Ved gjenanskaffelse vil man også her få et hopp i kapitalkostnadene, men økningen blir ikke like stor som ved bruk av nominell lineær metode. Dette kan forklares ved at vi ikke står overfor en synkende, men en fast kapitalkostnad. Det fører til at mer kapital bindes, slik at kostnadsnivået ikke endres i like stor grad ved gjenanskaffelse. Oppsummert gir metoden oss de samme ulempene som den nominelle lineære metode, men i noe mindre grad.

3.5.2 Reell metode

I motsetning til nominell metode, tar reell metode hensyn til prisstigning i beregningen av kapitalkostnader. Som tidligere nevnt tar vi utgangspunkt i en spesifikk prisstigning på kampflyene lik 6 % og en generell prisstigning lik 2 %. I en kapitalkostnadsberegning kan man ta hensyn til prisstigning på to ulike måter, enten ved å korrigere for inflasjon i renten, eller ved å ta utgangspunkt i reelle avskrivninger. I kalkuleringene velger vi å oppjustere anskaffelseskosten, og ta utgangspunkt i reelle avskrivninger. Da vil det være feil å benytte nominell rente, siden det medfører at prisstigningen blir tatt høyde for to ganger.

Lineære avskrivninger

I våre antagelser er kampflyenes spesifikke prisstigning høyere enn inflasjonen i markedet. Oppjusteringssatsen bør ta utgangspunkt i den spesifikke fremfor den generelle for å sikre at nok kapital bindes. Gjenanskaffelsesverdien er beregnet ut ifra en spesifikk prisstigning, slik at avskrivningene blir beregnet på oppjustert anskaffelsesverdi for hvert enkelt år. Vi benytter oss av real rente og rentekostnaden beregnes på oppjustert restverdi. I et marked uten inflasjon vil metoden gi samme resultat som den nominelle med lineære avskrivninger.

Reell tilnærming sørger for at det bindes mer kapital sammenlignet med nominell metode, da det tas utgangspunkt i gjenanskaffelseskosten istedenfor anskaffelseskosten. Dette fører til at ved gjenanskaffelse av kampflyene vil kostnadsutviklingen bli jevnere, sammenlignet med nominell metode. Det er viktig å merke seg at det vil oppstå en økning i kapitalkostnadene ved nyanskaffelser, da det ikke bindes nok kapital til å gjenanskaffe investeringen. Kostnadshoppene vil bli noe mindre sammenlignet med nominell metode.

Kampfly er som nevnt gjenstand for betydelig teknologisk utvikling samtidig som levetiden er forholdsvis lang. Det kan være en kompliserende faktor for den reelle metoden. Det skyldes at det ikke er gitt at man kan legge til grunn gjenkjøp av samme utstyr.

Real annuitet

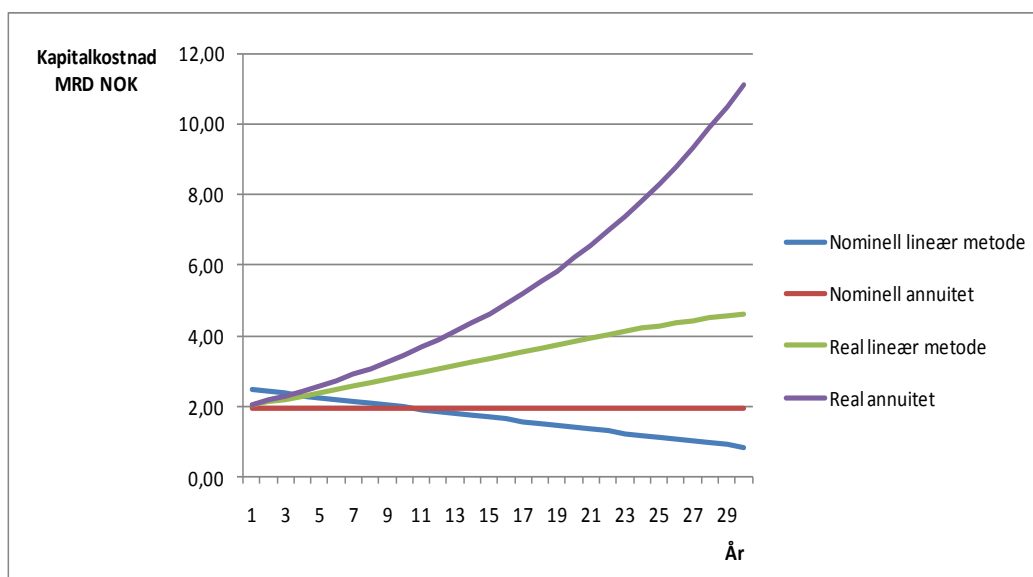
Real annuitet vil gi den jevneste belastningen, da kapitalkostnaden følger inflasjonen gjennom perioden. Ved utskiftning av eksisterende kampfly vil det ikke skje en økning kapitalkostnadene, da metoden tar hensyn til spesiell prisstigning ved å legge til grunn markedspris.

Dersom kampflyene skal opprettholde sin relative forsvarsevne i 30 år, vil det kreve betydelig vedlikehold. Vi antar at vedlikeholdskostnadene vil øke utover i perioden, da eldre kampfly krever mer vedlikehold enn nyere. Det kan medføre at driftskostnadene stiger i perioden, og gir en urimelig høy total kostnad. En utskiftning av eksisterende kampfly kan resultere i fallende vedlikeholdskostnader og en samlet sett lavere total kostnad. Det kan gi en ujevn kostnadsutvikling over tid.

Real annuitet bør ikke velges kun på bakgrunn av at kapitalkostnaden følger inflasjonen. Det er viktig å ta hensyn til vedlikeholdskostnadenes nivå og profil i perioden. Dersom man står ovenfor økende vedlikeholdskostnader kan real annuitet bidra til en mer ustabil kostnadsutvikling, og videre ikke være den beste løsningen.

3.5.3 Oppsummering

Figur 9 viser hvordan kapitalkostnader utvikler seg ved bruk av de fire metodene. Vi vil med utgangspunkt i denne foreta en diskusjon over hvilken Forsvaret bør benytte seg av i sine kalkuleringer av kapitalkostnader.



Figur 9 Malm og Yard (1985) sine fire grunnmetoder

Bruk av nominell lineær metode gir fallende kapitalkostnad, mens nominell annuitet resulterer i en konstant kostnadsutvikling. Ingen av metodene tar hensyn til prisstigning, og gir da en kapitalkostnad som ligger langt ifra virkeligheten. Dette forsterkes av at spesiell prisstigning er høyere enn generell, og avskrivningstiden er relativ lang. Tatt i betraktning at det sannsynligvis vil være høye vedlikeholdskostnader forbundet med kampflyene, virker det urimelig at disse øker så mye at fallende og konstante nominelle avskrivninger kan anbefales. Vi konkluderer med at vi ikke anbefaler å legge til grunn nominell metode.

En reell metode vil som nevnt ta hensyn til prisstigning. Ettersom spesifikk prisstigning avviker fra generell, vil reell metode gi mest realistiske kapitalkostnader. Den påfølgende diskusjonen vil omfatte bruk av reelle lineære avskrivninger eller real annuitet.

Siden anskaffelse av kampfly er en langsiktig investering vil kostnadshoppene i mindre grad utjevnes gjennom kontinuerlige reinvesteringer. Samtidig står Forsvaret overfor en spesiell prisstigning som er betydelig høyere enn den generelle. Dette trekker i retning av annuitetsmetoden.

Kampflyene vil ikke kunne opprettholde sin relative forsvarsevne uten betydelig vedlikehold. Disse vil mest sannsynlig øke utover perioden og resultere i økte total kostnader.

Det bør tas hensyn til i valg av avskrivningsmetode, og tilsier en mindre progressiv tilnærming. Bruk av real annuitet vil muligens forsterke effekten av stigende vedlikeholdskostnader, derfor konkluderer vi med at reell lineær metode kan være et bedre alternativ for Forsvaret. Kapitalkostnadene har en lavere stigningskurve og det vil bidra til en jevnere kostnadsutvikling. Det er gunstig da det kan bidra til mer forutsigbare rammebetingelser for Forsvaret. Det kan forenkle informasjonsinnhenting og planleggingsprosessen, som igjen kan føre til bedre beslutninger i forhold til kontroll og utvikling.

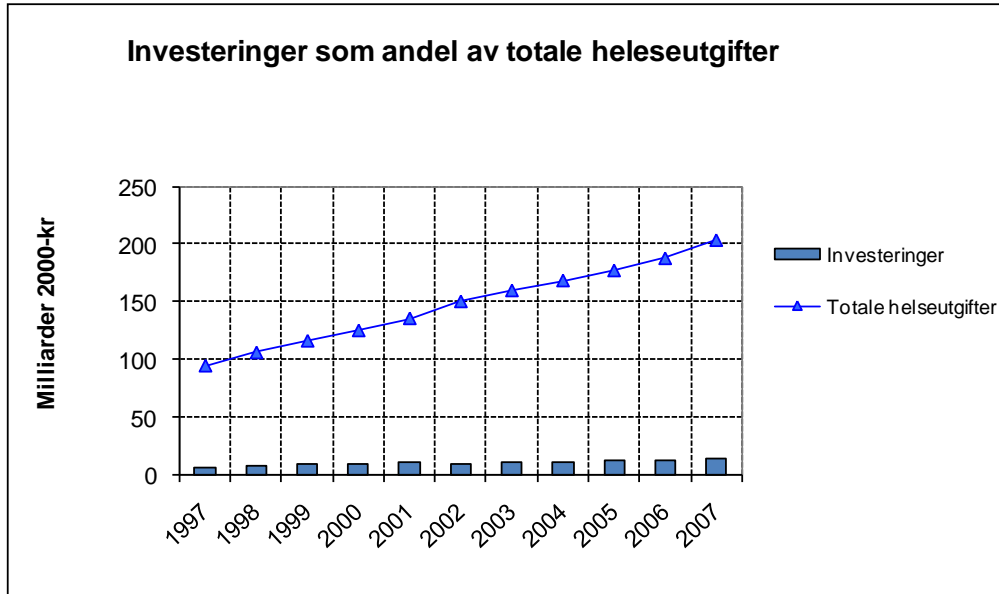
Fokuset i den foregående analysen har vært hvilken metode som best mulig gjenspeiler det korrekte kostnadsnivået. Da effektiv økonomistyring omhandler både å rapportere korrekt og måle de riktige indikatorene. Basert på dette anbefaler vi Forsvaret å benytte seg av reell lineær metode ved beregning av kapitalkostnader.

4. Evaluering av helseforetakene

Før Forsvaret analyseres nærmere i et styringsperspektiv anser vi det som svært relevant å se på behandlingen av kapitalkostnader i spesialisthelsetjenesten. Det skyldes at man står ovenfor mange av de samme utfordringene og kan trekke lærdom fra hverandre. Helseforetaksreformen er evaluert gjennom flere uavhengige rapporter². Vi ønsker å trekke ut hvilken effekt periodisering av kapitalkostnader har hatt på den økonomiske styringen i helseforetakene. Deres erfaringer vil vi bruke i analysen av hvordan synliggjøring av kapitalkostnader kan påvirke den interne styringen i Forsvaret. Vi vil ta utgangspunkt i Pettersen et al. (2008) sin styringssløyfe, og spesielt se på hvilke muligheter og utfordringer innføringen av regnskapsprinsippene har skapt.

I 2009 var det samlede budsjettforslaget for helseforetakene 102,7 milliarder kroner. Investeringsandelen er ikke entydig spesifisert, da investeringsmidlene er lagt inn som en del av basisbevilgningene. Årlige investeringer avhenger av hvilke utbygginger som pågår, og i 2008 var planlagte investeringer 8,2 milliarder kroner (St.prp. nr 1 (2008-2009)). Det utgjør store kapitalbindinger i dag, og utviklingen tyder på at kostnadsnivået vil fortsette å stige. Det kan også tolkes ut i fra figur 10. Søylediagrammet viser en svakt stigende investeringsandel, samtidig som at de totale helseutgiftene i Norge er mer enn doblet de siste 10 årene. Kostnadsveksten skyldes blant annet demografiske forhold, teknologiske fremskritt, nye arbeidsoppgaver og mangelfull økonomisk styring (St.meld. nr 47 (2008-2009)).

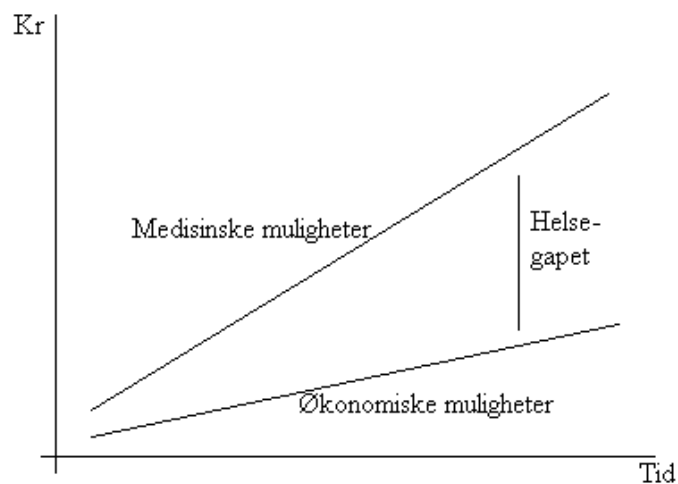
² Forskningsrådet, Fagforbundet, De Facto, Folkebevegelsen, SNF, AGENDA&MUUSMANN og lignende.



Figur 10 Nøkkeltall helseutgifter 1997-2007 (Kaarbøe et al., 2009)

4.1 Bakgrunn for reformen

Hovedutfordringen i spesialisthelsetjenesten var det stadig større gapet mellom medisinske behandlingsmuligheter og økonomiske ressurser tilgjengelig. En betydelig realkostnadsvekst og økende aktivitetsutvikling forsterket dette (Jensen og Bollingmo, 2007). Et av de viktigste argumentene for den omfattende helseforetaksreformen i 2002 var å utvikle en styringsform som kunne bedre økonomistyringen. Hensikten var å øke effektiviteten i helsesektoren gjennom klarere ansvars- og rollefordelinger (Bjørnenak et al., 2009).



Figur 11 Helsegapet (Askildsen et al., 2009)

Før reformen var sykehusene forvaltningsorganisasjoner direkte underlagt politisk myndighet (Nyland og Pettersen, 2008). De fylkeskommunale og statlige sykehusene regnskapsførte etter henholdsvis anordningsprinsippet og kontantprinsippet. Det medførte at inntekter og kostnader ble rapportert i den perioden betalingen skjedde, og investeringer ble i sin helhet utgiftsført i anskaffelsesåret. Kapitalkostnadene kom ikke til uttrykk i regnskapet, verken beholdningen av kapital eller brukskostnaden. Enkelte utstyrsanskaffelser gikk over egne driftsbudsjett, mens andre investeringer ble ført mot fylkeskommunenes sentrale investeringsbudsjett. Sykehusenes beslutningsmyndighet varierte fra fylke til fylke. Det skapte lite bevissthet rundt sammensetningen av innsatsfaktorer, og det ble hevdet at kapitalen ble for dårlig utnyttet (Nyland og Pettersen, 2008).

I forbindelse med foretaksorganiseringen skjedde det store endringer i den finansielle rapporteringen. Foretakene ble underlagt regnskapslovens bestemmelser (Ot.prp. nr. 66 (2000 2001)). De ble stilt ovenfor samme krav til ansvar og økonomistyring som private virksomheter. Helse- og omsorgsdepartementet begrunnet endringen i regnskapsføringen følgende:

”Gjennom de regionale helseforetakenes rapportering av økonomiske resultater etter regnskapslovens prinsipper som foruten driftskostnadene også synliggjør kostnadene ved bruk av kapital, og gjennom annen resultatrapportering som også kan pålegges statsforetak, vil departementet ha den nødvendige styringsmessige kontrollen med virksomhetens resultater og evne til å nå de helsepolitiske målsettingene.” (Ot.prp. nr. 66 (2000 2001), side 35).

”Et viktig formål med sykehusreformen og overgang til et regnskapsprinsipp, der en utgiftsfører kostnader til kapital, var at den nye modellen skulle bidra til at det ble etablert tydeligere og mer helhetlig ansvars- og fullmaktsposisjoner. Når alle kostnadene reelt kommer inn i foretakenes driftsregnskaper, gir dette et bedre grunnlag for den økonomiske styringen av helseforetakene (...) Aktørene er selv best egnet til å vurdere hvilken sammensetning av innsatsfaktorer som gir best måloppnåelse.” (NOU 2008:2, side 51).

Den nye regnskapspraksisen skulle gi økt gjennomsiktighet ved å synliggjøre de reelle kostnadene. Inntekter og kostnader føres etter hvert som de oppstår, og kapitalkostnadene inkluderes i regnskapet gjennom årlige avskrivninger og rentekostnader (Bjørnenak et al.,

2009). Hensikten var å bedre styringsinformasjonen og dermed øke beslutningskvaliteten og måloppnåelsen.

De regionale helseforetakene fikk et helhetlig ansvar for drift og investeringer. Prinsippene i regnskapsloven skulle inspirere til mer bevisste holdninger omkring ressursbruken (Ot.prp. nr. 66 (2000-2001)). Det gav enhetene som stod for produksjonen av helsetjenestene en forpliktelse for økonomien. Muligheten til å se kapitalkostnadene i sammenheng med andre ressurser skulle effektivisere økonomistyringen.

4.2 Økonomisk styring

I følge St.prp. nr. 1 (2008-2009) er ”økonomisk styring vesentlig for helsetjenestens legitimitet.” Det handler i spesialisthelsetjenesten om å prioritere begrensede ressurser mellom ulike pasientgrupper, samtidig som man opplever vedvarende rask teknologisk utvikling innen medisinske behandlingsmetoder og en aldrende befolkning med stadig høyere forventninger om hva helsevesenet kan gjøre. Videre styrking av tjenestetilbudet krever at fellesskapets midler brukes effektivt.

Med utgangspunkt i Pettersen et al. (2008) sin styringsløyfe vil vi starte med å se på effektene kapitalkostnader har på handlingskomponenten. Det skyldes at åpningsbalansen og regnskapsmessigresultat er blant faktorene som har fått mest oppmerksomhet etter reformen. Videre vil vi se på hvordan de andre elementene i styringsløyfen ble påvirket.

4.2.1 Handling

En av de mest omtalte konsekvensene av reformen var at regnskapslovens bestemmelser krevde at det ble etablert åpningsbalanser for hvert av helseforetakene. Det vil si en oppstilling av deres eiendeler og tilhørende finansiering. Sykehusenes kapitalbeholdning består hovedsakelig av bygningsmasse og medisinsk teknisk utstyr (MTU) (Pettersen et al., 2008). Oppmerksomheten rundt fastsettingen av balanseverdiene skyldes at det var avgjørende for helseforetakenes økonomiske betingelser. Høye balanseverdier gir større avskrivningsbeløp og dermed økt bevilgningsbehov. Det skapte debatt og usikkerhet rundt regnskapsføringen og finansieringen av avskrivninger (NOU 2008:2). Prosessen var ressurskrevende og revisjonsselskaper arbeidet i månedsvis med å kartlegge og beregne

verdiene av eiendelene (Monsen, 2009). På grunn av uenighet ble verdiene justert flere ganger og man fikk en gradvis tilpasning til dagens løsning (Pettersen et al., 2008).

Åpningsbalansen

I 2003 bestemte Helse- og omsorgsdepartementet på skjønnsmessig grunnlag at åpningsbalansen skulle settes til 45 milliarder med utgangspunkt i kostpris. I teorien skulle virkelig verdi være grunnlaget for verdsettelsen av eiendelene, men sykehusene hadde ikke økonomiske rammer til å avskrive betydelige balanseverdier. Senere vurderte departementet beløpet som for lavt sammenlignet med virkelige verdier, og man endret verdsettelsen til gjenanskaffelseskost. På nytt ble avskrivingskostnadene høyere enn eierne var villig til å dekke. Det førte til at balanseverdiene ble justert til $\frac{3}{4}$ av gjenanskaffelsesverdi i 2004, og foreslått ytterligere redusert til $\frac{2}{3}$ av gjenanskaffelsesverdi i 2005. Forslaget fikk sterk kritikk fra fagmiljøene. Den valgte løsningen ble full gjenanskaffelseskost (Pettersen et al., 2008). I praksis vurderte helseforetakene åpningsbalansen etter en taksering, mens eiendeler aktivert etter 1.1.2002 ble verdsatt med utgangspunkt i anskaffelseskost (Falch, 2009).

Kapitalkostnadens renteelement består av rente på lån og egenkapital. Ved periodisering legges det opp til at foretakenes egenkapital skal ha en kostnad. Helse Sør benyttet tidligere avkastningskrav, men det er man siden gått bort i fra. Tanken var at man skulle finansiere investeringer gjennom driften (Bjørnenak et al., 2009). Pr i dag stiller ikke staten krav til avkastning på egenkapitalen, selv om et av målene med reformen var at investeringene skulle gjennomføres innenfor gitte rammer vurdert opp mot alternativ anvendelse av ressursene (NOU 2008:2). Siden helseforetakene står ovenfor en lånerente innbærer det at foretak med en høy låneandel har et høyere kostnadsnivå.

Andre faktorer som påvirker størrelsen på kapitalkostnadene i regnskapet og dermed skapte diskusjon var avskrivningstid og – metode. Bakgrunnen for debatten og den gradvise tilpasningen i helseforetakene var at det ikke var penger til å dekke avskrivningskostnadene, slik at man prøvde å tilpasse periodiseringen til bevilgningsnivået. Det bryter med regnskapsprinsippene som fremmer et best mulig bilde av kapitalslitet.

Løsningen ble at eiendelenes levetider som legges til grunn er basert på regnskapslovens bestemmelser. Bygningsmassen dekomponeres og helseregionene ble enige om felles levetider på ulike MTU. En optimal avskrivningsprofil bør samsvare med fall i verdi over anleggsmiddelets levetid. I praksis benytter helseforetakene nominell lineær metode, hvor

det verken tas hensyn til generell eller spesifikk prisstigning. Dette til tross for stadige framskritt innen MTU og økende priser ved gjenanskaffelse.

Hvis kapitalkostnaden skal gi grunnlag for finansiering av vedlikehold og senere reinvesteringer må den reelle kostnaden gjenspeiles i regnskapet. En konsekvens av at kapitalkostnadene settes for lavt er at sykehusene ikke klarer å opprettholde kapitalverdiene. Det periodiserte regnskapet skulle bidra til å forbedre styringen ved å gjenspeile de reelle kostnadene. Økonomidirektøren i Helse-Nord gav uttrykk for at denne forutsetningen i mindre grad har blitt implementert. Først i 2009 er helseregionene finansiert opp slik at man skal få dekket alle kostnader. Det er viktig i en allerede presset økonomisk situasjon, da nivået på avskrivningskostnadene vil stige etter hvert som helseforetakene tar i bruk de siste store utbyggingsprosjektene.

Regnskapsmessig resultat

De siste årene har det vært stilt forventninger om at de regionale helseforetakene skal gå i regnskapsmessig balanse. Helse og omsorgsdepartementet begrunner det med at ”styring og kontroll med ressursbruken er avgjørende for å legge til rette for riktige faglige prioriteringer og sikre høy kvalitet på pasientbehandlingen”. Det økonomiske kravet har stadig blitt utsatt, da man i løpet av året innser at det ikke er mulig uten å ramme tilbudet urimelig hardt. Resultatkravet i 2009 er også i balanse, men den årlige bruken av tilleggsbevilgninger, skaper uklare styringssignaler og gir insentiver til opportunistisk atferd. Det kan skape en kultur der det er lettere å be om tilgivelse enn tillatelse. Et eksempel er tiltakspakkene i forbindelse med finanskrisen, hvor det kan tenkes at de brukes til å dekke den løpende driften istedenfor vedlikeholdsetterslepet.

I følge Bjørnenak et al. (2009) påvirkes regnskapsmessig resultat i stor grad av regnskapsprinsipper, historiske avskrivninger og graden av vedlikehold. Dessuten vil mange vurdere overskudd som at det ikke er brukt nok på helse. Underskudd kan tolkes som manglende økonomistyring og faglige feilprioriteringer. Balanse kan illustrere kontroll, selv om det innebærer at eierne ikke stiller krav til avkastning. Det kan skape diskusjon om regnskapsmessig resultat er et hensiktsmessig prestasjonsmål i helsesektoren.

4.2.2 Strategi

Helse- og omsorgsdepartementets overordnede strategi er at ”den norske spesialisthelsetjenesten skal være av høy kvalitet, tilgjengelig innen akseptable ventetider og

avstand, og tilbudene skal nå ut til alle (..)” (St.prp. nr. 1 (2008-2009)). Det forutsetter et helhetlig og sammenhengende tjenestetilbud. For å nå målene kreves kontinuerlig langtidspanlegging med samsvar mellom aktiviteter og ressurser.

Status i helseforetakene er at de fortsatt styrer for mye på driftsspørsmål og for lite på overordnede spørsmål knyttet til prioriteringer, strategier og struktur. Langtidspanlegging vanskeliggjøres da man er for opptatt av den løpende driften og dens utfordringer. På sikt kan periodisering av kapital bidra til at man løfter blikket. Kapitalinvesteringer med sin lengre tidshorisont og lavere delbarhet tvinger fram at man ser alt over tid. Dette sammen med utviklingen innen MTU og behandlingsmetoder viser at sektoren må være omstillingsdyktig i et langsiktig perspektiv.

4.2.3 Planlegging

Ved å gå over til å styre etter totale kostnader, inklusive kapitalkostnader, skulle kvaliteten på planleggingsfasen øke. Foretaksledelsen ble ansvarlig for at investeringene som foretas ikke gir større fremtidige kostnader enn hva som kan dekkes av kommende års inntekter. På samme måte som bruk av kapital er en utgift over tid som man må skaffe en inntektsside til. Ved å vise verdiforringelser og slitasje hos helseforetakene økte trolig bevisstheten rundt investert kapital, og gav insentiver til mer rasjonell bruk og sammensetning av knappe ressurser.

Med utgangspunkt i dagens behandling av kapitalkostnader settes prisen på kapital for lavt. Ved ikke å ta hensyn til gjenanskaffelsesbehovet risikerer man at beslutninger tas på feil grunnlag, som igjen kan medføre overinvesteringer. Hensikten med å innføre kapitalkostnader var å styre mot optimal miks av innsatsfaktorer. Etter reformen har det vært økning i bevilgningene til helseforetakene. En del av veksten skyldes flere arbeidsoppgaver og økte pensjonsutgifter, videre er investeringsvolumet betydelig høyere enn det var under fylkeskommunene (Falch, 2009). Det fører oss til viktigheten av å se kapital i sammenheng med andre innsatsfaktorer. Kapital kan være substitutt eller komplementære i forhold til andre innsatsfaktorene (Bjørnenak et al., 2009). Målsetningen med reformen var ikke å styre investeringsnivået, men at investeringene måtte gjennomføres innenfor gitte rammer vurdert opp mot alternativ anvendelse av ressursene (NOU 2008:2).

Usikkerheten rundt kapitalkostnadene har medført at helseforetakene har levd i en form for unntakstilstand. Investeringsbeslutninger har hovedsaklig vært styrt av tre forhold; tidligere

vedtak i Stortinget om å bygge to nye store sykehus (St. Olav og Ahus), fullføring av opptrappingsplanen for psykiatri som ble vedtatt i fylkeskommunens tid, samt rehabilitering og gjenanskaffelse av utstyr, som er absolutt nødvendig for den løpende drift. Dette har ikke vært noen god læreprosess verken for styrene eller ledelsen i foretakene og har så langt ikke medført at investeringsbeslutninger tas på et økonomisk grunnlag (Falch, 2009).

Det ble forsøkt å tilpasse periodisering av kapitalkostnader til det man har økonomisk mulighet til å drifte. Et eksempel er en sykehusavdeling med x m² areal og y mengder medisinsk utstyr, krever z kr i inntjening for å opprettholde tilbudet. Helseforetakenes fokus var innsparinger i arealbruken istedenfor MTU, fordi sistnevnte hadde for stor effekt på inntektene. Problemet oppstod i praksis da bygningskapital er lite delbart, samtidig som innlåsningsen har et relativt langt tidsperspektiv. Hvis et sykehus sparte inn en etasje, var det vanskelig å selge eller leie det ut etterpå. Dermed klarte man ikke å realisere gevinsten ved redusert arealbruk. Det synliggjør betydningen av langsiktighet i investeringsplanleggingen.

Det var forhåpninger om at innføringen av privatregnskap i helseforetakene skulle gi et mer gjennomsluttelig kostnadsbilde, som igjen skulle effektivisere økonomistyringen. Periodisering har trolig ført til bedre kostnadsoversikt i planleggingsfasen, selv om kapitalkostnadene i stor grad undervurderes. For eksempel kommer kostnadene ved feilinvesteringer og tapsprosjekter tydeligere fram i regnskapet. Det kan redusere legers ”ønskelistementalitet” og konkurransen mellom sykehusene i forhold å ha det beste behandlingstilbudet. Norge er et langstrakt land med en liten befolkning, slik at effektivitet i spesialisthelsetjenesten krever spesialisering og arbeidsdeling.

4.2.4 Rapportering

Innføring av private regnskapsprinsipper øker muligheten for å sammenligne egne resultater over tid og med likeartede virksomheter. Det skyldes at inkludering av kapitalelementet gjør kostnadsbildet mer reelt, samtidig som kostnadshoppene i forbindelse med investeringsprosjekter reduseres. Det bidrar til mer et mer fullstendig og konsist tallmateriale.

Periodisering av kapitalkostnader skulle med andre ord gjøre det enklere å sammenligne helseregionene, helseforetakene innad i en region og mot private sykehus. Datagrunnlaget hos det enkelte helseforetak har trolig blitt bedre, men på grunn av ulik tilnærming til kapitalkostnadene har det vært vanskelig å vurdere prestasjoner mellom enheter eller over tid basert på regnskapsmessig resultat. Enkelte helseforetak har sett bort fra rentekostnader,

mens andre har beregnet kalkulatorisk rente på nye investeringer og lignende. Resultatet påvirkes som nevnt i stor grad av kapitalbeholdning, avskrivninger og regnskapsprinsipper (Bjørnenak et al., 2009) Årsrapporter viser at det er betydelige forskjeller i kapitalbeholdning og avskrivninger mellom helseregionene (Bjørnenak et al., 2009). Det har sammenheng med at helseforetakene hadde ulik initialbeholdning, eksempelvis varierende alder på bygninger og medisinsk teknisk utstyr.

Videre har tiden etter reformen vært preget av omstruktureringer i helseregionene. De regionale helseforetakene, Helse Sør og Helse Øst, har fusjonert. Mens på lokalt nivå er for eksempel Hålogalandssykehuset oppløst, og lagt inn under henholdsvis Nordlandssykehuset og Universitetssykehuset i Nord-Norge. De strukturelle endringene har vanskeliggjort arbeidet med å rapportere et stabilt tallmateriale over tid. Dette erfarte vi også i arbeidet med å innhente data til masterutredningen. Imidlertid er arbeidet rundt rapportering intensivert de siste årene med vekt på standardisering og internkontroll.

4.2.5 Eksterne omgivelser

Helseforetakenes inntekter kommer primært som et resultat av politiske vedtak og bevilgninger. En konsekvens av økt bedriftsøkonomisk tenkning var at det oppstod interessekonflikter i forhold til bruken av bevilgningene. Engangskostnadene knyttet til omorganiseringen var store, og noen mener de heller burde vært brukt til å behandle pasienter. Gjennomføringen førte til betydelige konsulentomkostninger, spesielt i forhold til åpningsbalansene. I tillegg stiller regnskapsloven strengere krav til foretakenes registrering og dokumentasjon. Det medførte økte administrative utgifter til opplæring, etablering og oppgradering av internkontroll og rutiner for å kunne regnskapsføre i henhold til regnskapslovens krav.

Flere hevder at helseforetakene har større styringsproblemer i dag enn før reformen (Monsen, 2009). Det er tvilsomt at det har direkte sammenheng med periodisering av kapitalkostnader eller regnskapslovens bestemmelser. Press fra pasientorganisasjoner, lokalsamfunn og media, samt uklare politikere vanskeliggjør effektiv styring. Økt velstand gir mer krevende brukere. Det er uendelige behandlingsmuligheter og medisinske fremskritt. Det er vanskelig å si nei til de nyeste behandlingsmetodene, og det kan forsterkes av media ved å presentere rørende pasienthistorier og innsamlingsaksjoner for at lokalsykehusene skal investere i nytt MTU. Det er prestisje i å ha det beste utstyret og behandlingstilbudet, men

effektivitet i spesialisthelsetjenesten forutsetter tilstrekkelig spesialisering og samordning av de ulike leddene.

4.2.6 Oppsummering

Helseforetakene arbeider fortsatt med å lære organisasjonen nye spilleregler og prinsipper. De statlige eierne var ambisiøse da de innførte kapitalkostnader og det er noe usikkert hva de har tjent på det (Bjørnenak et al., 2009). I flere år har det vært uklarheter knyttet til åpningsbalanse, finansiering av avskrivninger og resultatkrav.

Det kan være vanskelig å konkludere med hvor stor effekt implementeringen av kapitalkostnader har hatt på økonomistyringen, da det var en liten del av reformen. Periodisering har trolig ført til bedre kostnadsoversikt, selv om kapitalkostnadene i stor grad har vært undervurdert. Det finnes få eksempler der driften har finansiert investeringene. Siden økonomisk styring er en kontinuerlig prosess, vil det faktisk at man ikke tar hensyn til prisstigning gjøre at det faktiske gjenanskaffelsesbehovet ikke synliggjøres. Det vil i neste omgang påvirke planleggingsprosessen. Videre har usikkerheten rundt kapitalkostnadene ført til at investeringsbeslutningene ikke tas på et økonomisk grunnlag. På sikt er det uheldig at langtidsplanleggingen nedprioriteres ved at reinvestering og rehabilitering av utstyr kun skjer dersom det er absolutt nødvendig for den løpende driften.

I følge ansatte i helseforetakene er reelle budsjetter og tydelige signaler om fremtidige inntekter omsider på plass, og man kan endelig fokusere på å implementere det som var en av intensjonene med reformen. Det vil si at kapitalkostnader skal håndteres som andre kostnader. Investeringer skal fattes med bakgrunn i et konkret beslutningsgrunnlag som viser kostnader og besparelser, samt effekt på helsetilbudet. Hvis implementeringen er suksessfull tror vi periodisering av kapitalkostnader kan bidra til mer effektiv økonomisk styring.

Veien videre...

Bakgrunnen for lanseringen av den nye samhandlingsreformen er at Norge er et av OECD-landene som bruker mest helsekroner per person (St.meld. nr. 27 (2008-2009)). Til tross for det viser studier at vi ikke oppnår bedre helse i befolkningen. Dermed har ikke roen lagt seg etter forrige omstilling før sykehusene står ovenfor en ny reform. Samhandlingsreformen omfatter i liten grad utfordringene knyttet til kapitalkostnader i spesialisthelsetjenesten. Derfor vil vi avslutningsvis foreslå at en løsning, som også Bjørnenak et al. (2009) har vurdert, kan være å flytte eierskapet til bygningsmassen til "Helsebygg". I likhet med

eksisterende Forsvarsbygg vil virksomheten kun arbeide med å forvalte bygningsmassen. Det kan redusere incentivene til å forskyve kostnadene i forbindelse med vedlikehold og reinvesteringer. Bygningsmassen leies ut til helseforetakene, og avskrivninger og renter innarbeides i leiekostnadene. I den påfølgende analysen av Forsvaret vil vi trekke inn nettopp Forsvarsbyggs erfaringer fra det statlige periodiseringsprosjektet.

5. Analyse av Forsvaret i et styringsperspektiv

I siste del av analysen vil vi vurdere om periodisering av kapitalkostnader kan effektivisere økonomistyringen i Forsvaret. Hovedproblemstillingen besvares med utgangspunkt i beregningene rundt nye kampfly, samt erfaringer fra helseforetakene og det statlige periodiseringsprosjektet med fokus på Forsvarsbygg. Evalueringen av helseforetakene og pilotprosjektets oppsummeringsseminar gir grunnlag til å tro at en suksessfull implementering kan bidra til mer effektiv økonomisk styring. Dette ble også illustrert i nyttemodellen i kapittel 2. Nytteverdien av å innføre kapitalkostnader er at informasjonssystemet og beslutningsatferden i Forsvaret påvirkes. Det kan effektivisere økonomistyringen gjennom bedre måloppnåelse og produktivitet. Resultatet blir økt operativ evne, noe som kan tolkes som mer sikkerhet pr forsvarskrone. I teorien gir periodisering av kapitalkostnader et mer presist tallmateriale som kan brukes til å fremme kontroll og utvikling i en organisasjon, dersom det implementeres hensiktsmessig. I drøftelsen vil vi anvende Pettersen et al. (2008) sin styringssløyfe som rammeverk for å vurdere hvilken effekt innføring av kapitalkostnader kan ha på Forsvarets interne økonomistyring.

5.1 Økonomisk styring

Forsvarets målsetninger for inneværende 4-års periode er å videreutvikle et fleksibelt innsatsforsvar og balansere aktiviteter mot bevilgninger. Til tross for utviklingen innen NPM handler statlig økonomistyring i stor grad om å kontrollere at ressursbruken ikke overstiger tildelte midler og at regelverket overholdes, som for eksempel retningslinjer for offentlige anskaffelser. Siden Forsvaret i liten grad genererer inntekter gjennom produksjon avhenger rammebetingelsene av bevilgninger fastsatt av Stortinget. Det skaper andre styringsutfordringer enn i det private næringslivet, da politiske prioriteringer, rettferdighetsaspektet, etiske hensyn, relativ nytte og lignende vektlegges mer enn resultatet. I det offentlige skal bruken av ressursene kunne forsvares overfor skattebetalerne. En militær investering fører ikke nødvendigvis til høyere inntekter, men kan gi økt sikkerhet for befolkningen og mer effektiv forsvarsevne.

Den innledende presentasjonen av Forsvaret synliggjorde at organisasjonen står ovenfor utfordringer både langs kontroll- og endringsdimensjonen innen økonomistyring. Kostnadsoverskridelser og manglende tilpasningsdyktighet illustrerer dette.

De siste årene har forsvarsbudsjettet holdt seg relativt stabilt rundt 30 milliarder, noe som kan indikere en tverrpolitisk enighet om forsvarspolitikken (Forsvar koster, 2007). Siden bevilgningene har vært forholdsvis forutsigbare må ubalansene på kostnadssiden i stor grad skyldes underbudsjetteringer og/eller merforbruk. I årsmeldingen for 2008 omtales Forsvarets utfordring knyttet til tilpasning av ambisjoner mot tilgjengelige ressurser. Årsaken er blant annet realkostnadsveksten på materiell i forhold til budsjettutviklingen (Narum, 2007). For å håndtere ubalansen har man styrket driften på bekostning av materiellinvesteringer. Det har igjen, som også Riksrevisjonen har påpekt, ført til at viktige materiellinvesteringer i Forsvaret er vesentlig forsinket og dyrere enn opprinnelig planlagt. Andre medvirkende faktorer til overskridelsene er innføringen av et SAP-basert datastøttesystem, samt at feilposteringene og merforbruket i 2004 kan ha forplantet seg videre til senere år.

Ved implementering av kapitalkostnader i økonomistyringen må man ta stilling til om det skal brukes til å vise inntektsbehovet fremover, eller om det skal brukes til å avpasse utgiftene innenfor en gitt inntektsramme. Hvis inntektene avpasses til utgiftene er kapitalkostnader trolig mindre relevant for Forsvaret. Vi antar at periodisering av kapitalkostnader vil gi størst gevinst for organisasjonen i forhold til å holde budsjettammen. Videre kan innføringen skape mer forutsigbarhet på kostnadssiden, noe som kan fremme fleksibilitet. Det kan relateres til Forsvarets utfordringer knyttet til tilpasningsdyktighet i skiftende omgivelser. Forsvaret krever et mobilt innsatsforsvar for å utføre sine hovedoppgaver, da oppdragene kan variere fra innsatsstyrker i Afghanistan til å beskytte norskekysten mot tyvfiske.

5.2 Strategi – styringsløyvens første fase

Forsvarets hovedoppgave er å bidra til å oppfylle Norges sikkerhets- og forsvarspolitiske mål. Dets grunnleggende funksjon er å beskytte og ivareta landets sikkerhet, interesser og verdier (Fakta om Forsvaret, 2008). Dagens arbeidsoppgaver varierer fra globaliseringsutfordringer til regional ressursforvaltning, noe som forutsetter rasjonelle strategiske valg. Langtidsplanen for 2009-2012 tar Forsvarets omstillingsprosess over i en ny

fase med fokus på kontinuerlig langtidsplanlegging, samtidig som at ressursene fortsatt skal prioriteres mot operativ virksomhet og materialinvesteringer for å tilpasse seg endringer i rammebetingelsene (St.prp. nr. 48 (2007–2008)). Det er i stor grad et politisk spørsmål, men også en viktig del av Forsvarets økonomistyring.

Styrking av Forsvarets evne til strategisk langtidsplanlegging kan forstås som kontinuerlig bevissthet rundt at drifts- og investeringsbeslutninger tas i tråd med Forsvarets overordnede målsetninger. Det kan forbedres ved økt fokus på eksisterende og potensiell investert kapital (NOU 2007:15). Ved å inkludere kapitalelementet i informasjonsgrunnlaget kan det styrke beslutningstakingen med tanke på optimal innsatsfaktormiks i forhold til Forsvarets langsiktige strategi. Nyttmodellen viser at det kan effektivisere økonomistyringen gjennom økt produktivitet og måloppnåelse.

Kampfly er trolig den største enkeltinvesteringen Forsvaret står foran i nær framtid. Langsiktig planlegging og effektiv ressursbruk må ligge bak en kampflyinvestering slik at den ikke bidrar til nye ubalanser i Forsvaret (NOU 2007:15). Periodisering av den type anskaffelser skaper en mer forutsigbar kostnadsutvikling i datagrunnlaget. Det kan redusere noe av usikkerheten i det langsiktige strategiarbeidet. Innføring av kapitalkostnader kan bidra til å fremme mobilitet i de strategiske planene ved at man utvider tidshorisonen. Det kan tenkes at en svakhet med dagens 4-årsplaner i Forsvaret er at de skapes på grunn av rutine, og ikke drives av endringer i rammebetingelsene. For at Forsvaret skal klare å håndtere utfordringene forbundet med stigende enhetspriser er det viktig å fokusere på virkningene av de strategiske valgene. Det gjelder spesielt Forsvarets operative behov over tid (FFI-rapport, 2008/01129).

5.3 Planlegging – styringsløyfens andre fase

Nyttmodellen viser virkningene en innføring av kapitalkostnader kan ha på informasjonsgrunnlaget i Forsvaret, da kostnadene ved bruk av kapital synliggjøres. Det kan påvirke beslutningstakingen i Forsvarets planleggingsfase. Med utgangspunkt i inneværende langtidsplan velger vi å fokusere på investeringsplanlegging, da vi anser det som mest relevant for Forsvaret i forhold til å supplere den interne styringen. Vi vil trekke inn følgende elementer; investeringsanalyse, realkostnadsvekst, tidsperspektiv og innsatsfaktormiks.

5.3.1 Investeringsanalyse

Enkeltinvesteringer utgjør en stadig større andel av forsvarsbudsjettet som et resultat av teknologisk utvikling og realkostnadsvekst på militært materiell. Dermed blir investeringsbeslutningene stadig viktigere (FFI-rapport, 2008/01129). Siden kapital kjennetegnes av lav delbarhet og lang tidshorisont (Bjørnenak et al., 2009), bør investeringsanalyser bygge på hele materiellsyklusen. Det vil si fra idé og planlegging, via innkjøp og drift, og til slutt avhending.

Uten periodisering av kapitalkostnader vil investeringsplanleggingen ta utgangspunkt i dagens behov basert på et overslag over hva eksempelvis fregatter koster i dag. Ledelsen mangler en følelse av hva fregattene koster over tid, hvordan avskrivningsprofilen ser ut og dermed det fremtidige gjenanskaffelsesbehovet. Bevissthet om hvilket Forsvar man ønsker i fremtiden er viktig for å unngå dyre feilinvesteringer. Mediaoppslag om nyoppussede motortorpedobåter som havner rett på skraphaugen eller anlegg som legges ned samtidig som de ferdigstilles er uheldig, da det kan skade Forsvarets tillit og oppslutning hos det norske folk. Tilsvarende hendelser vil i mindre grad kunne forekomme ved innføring av kapitalkostnader, da periodisering bidrar til å se investeringer ut ifra deres levetid, enten det er snakk suksessfulle eller mindre vellykkede prosjekter. En av hensiktene med å innføre kapitalkostnader er å synliggjøre ressursforbruket over tid.

En ulempe med dagens praksis er at kontantbaserte regnskaper ikke viser kostnadene over tid ved feilinvesteringer eller prosjektoverskridelser, da de utgiftsføres direkte. Dette ble også trukket frem av Forsvarsbygg. En av utfordringene ved bruk av kontantprinsippet var de begrensede konsekvensene ved å foreta feilinvesteringer. Bruk av periodiseringsprinsippet kan føre til en sterkere ansvarliggjøring i ledergruppen.

En annen svakhet som ble nevnt var prosessen rundt mindre investeringer. I følge konsernkontrolleren i Forsvarsbygg var det tidligere vanlig at alle avdelinger meldte inn investeringsbehov. Det ble kjørt gjennom noen filteringsorganer før Forsvarsdepartementet satte opp en prioritert oversikt. Ved større prosjekter gjennomførte man en realitetsbehandling og gode analyser, mens ved mindre investeringer var det mer tilfeldig. Dersom innkjøpene samsvarte med tilgjengelige rammer passerte det uten en full gjennomgang om det var et reelt behov for Forsvaret. Kontantprinsippets kortsiktige tankegang kan i større grad bidra til overinvesteringer og feilinvesteringer. Gjennom å

synliggjøre gjenanskaffelsesbehovet kan periodiseringsprinsippet gjøre det enklere for eierne og brukerne å prioritere hva som er viktigst innenfor tilgjengelige økonomiske rammer.

5.3.2 Realkostnadsvekst

Den internasjonale prisutviklingen på kampfly og annet militært materiell tilsier at en enhet av et gitt våpensystem vil utgjøre en stadig større andel av forsvarsbudsjettet (FFI-rapport, 2008/01129). I evalueringen av helseforetakene så vi at et generelt problem ved implementeringen var at prisen på kapital settes for lavt. Ved ikke å ta hensyn til gjenanskaffelsesbehovet risikerer man at beslutninger tas på feil grunnlag, som igjen kan medføre både overinvesteringer og feilinvesteringer. I kapittel 4 diskuterte vi hvordan kapitalkostnadene bør implementeres, da argumenterte vi for at Forsvaret bør benytte reell metode. Metodevalget vårt innbaker generell og spesifikk pristigning i avskrivningene eller renteelementet. Det bidrar til å synliggjøre den betydelige realkostnadsveksten som Forsvaret står ovenfor.

Kampflyenes enhetskostnadsvekst er estimert til 6 % (FFI-rapport, 2008/01129). Det kan illustrere virkningen de antas å ha på et lands forsvarsevne. Hvis Forsvaret velger å se bort fra det kan man risikere overinvesteringer ved at man har råd til å anskaffe nye kampfly, men at man verken har råd til å drifte, oppdatere eller gjenanskaffe nye mot slutten av levetiden. Vi vil da kunne oppleve tilsvarende avisoppslag, som da nye kystvaktskip ble liggende ved kai (opplag) fordi man mangler penger til drift. Hvis de reelle kapitalkostnadene ikke gjenspeiles i beslutningsgrunnlaget kan det gi insentiver til overinvesteringer, og dermed representere mulige investeringsskandaler. Gitt nåværende ressurser krever realkostnadsveksten at Forsvaret anskaffer smartere løsninger.

5.3.3 Langsiktighet

Periodiseringsprinsippet ser alt over tid, og kan fremme langtidsplanlegging i Forsvaret ved at svingningene som kommer frem vil være reelle og ikke som en følge av at kontantprinsippet slår inn det ene eller det andre året. Den ettårige bevilgningspraksisen kan lede til at gunstige prosjekter ikke gjennomføres på grunn av uforutsigbare rammer. Hvis investeringsnivået hadde vært konstant hvert år er periodisering mindre relevant, fordi de fremtidige rammebetingelsene er gitt og det reduserer usikkerheten i planleggingsfasen. Siden investeringsnivået varierer kan kapitalelementet ved relativt store svingninger skape mer forutsigbarhet.

På grunn av skiftende trusselsituasjoner og stor variasjon i oppdragene er det viktig å trekke inn langsiktighet i Forsvarets investeringsplanlegging. En enkeltfaktor som har hatt stor effekt på økonomistyringen i Forsvarsbygg er innføringen av 60 års husleiekontrakter. Normen i bransjen er at bygninger skal avskrives over 60 år. Det medførte at omkring 1/3 av alle vedtatte investeringer forsvant, siden Forsvarsbyggs kunder som/eksempelvis Forsvaret ikke kunne garantere at de hadde behov for dette om 10, 20 eller 30 år. Dette viser at periodisering av kapitalkostnader kan tvinge fram langsiktighet i planleggingen. Forsvarsbygg måtte videre se på alternative løsninger innen fleksibilitet og funksjonalitet, slik at byggene kunne flyttes etter 10 år når kundenes behov endret seg. Det er også relevant i utviklingen av et fleksibelt norsk innsatsforsvar. Forsvarets investeringer bør være omstillingsdyktige slik at de kan brukes for å kunne løse dagens og fremtidige utfordringer. Det er viktig at Forsvarets kapasiteter er egnet for flere oppgaver. Kampfly med sin fleksibilitet og stridsevne er et eksempel. De kan brukes til alt fra overvåking og suverenitetshevdelse til nasjonale og internasjonale kamperasjoner (NOU 2007:15). Periodisering av kapitalkostnader kan gjøre at beslutningstakerne i større grad ser investeringer over deres livssyklus.

Periodisering av kapitalkostnader kan på den ene siden bidra til bedre planlegging i forhold til hvor Forsvaret står i dag og synliggjøring av kostnadene fremover. Det andre går på effektene av planleggingstiltakene man gjennomfører. Dette kan sees på som krysningspunktet mellom investeringer og drift. Investeringssiden ønsker lavest mulig anskaffelseskostnader, mens driftssiden ønsker kampfly som er mest mulig effektiv i drift og vedlikehold. For å få lavere vedlikeholdskostnader må ofte investeringskostnadene være høyere, denne avveiningen er kapitalelementet med på å synliggjøre. Ifølge konsernkontrolleren i Forsvarsbygg var det tidligere ikke vanlig å vurdere drifts- og vedlikeholdskostnadene i etterkant av en investering. Etter innføringen av kapitalelementet har det blitt en relevant problemstilling å se dagens byggekostnader i forhold til drifts- og vedlikeholdskostnader de neste 60 årene. Dette er en relevant tankegang for Forsvaret i forbindelse med innkjøp av kampfly og annet militært materiell, som kan føre med seg vesentlige vedlikeholdskostnader. En svakhet hos Forsvarsbygg er at alle nybygg får 60 års avskrivningstid, selv om eksempelvis kjeller og loft har ulik slitasje. Det blir tatt hensyn til at komponentutskiftninger som heiser, luftanlegg og toaletter har en kortere holdbarhet enn den ytre rammen av byggene. Med tanke på Forsvarets investeringsnivå bør de antakeligvis innføre mer detaljerte avskrivningstider. Dette er trolig mindre kritisk for kampfly, da

vedlikeholdsarbeidet er betydelig bør Forsvaret ha god kontroll på hva som skal skiftes når. Det kan imidlertid eksistere annet utstyr som man ikke har like gode rutiner på.

5.3.4 Innsatsfaktormiks

Periodisering av kapitalkostnader bidrar til å sette fokuset på ressursenes alternative anvendelse og miksen av innsatsfaktorer. Ved å ta hensyn til avkastning både på lån og egenkapital kan det gi insentiver til å fremme optimal innsatsfaktormiks, både på politisk nivå og avdelingsnivå innad i Forsvaret.

Fokuset i Forsvarets anskaffelsesprosjekter er de forskjellige våpensystemenes relevans og bidrag til forsvarsevnen. Synliggjøring av kapitalkostnadene gjør en vurdering av alternative kapasiteter mer fullstendig. Det kan redusere investeringskostnadene og effektivisere ressursbruken uten å svekke forsvarsevnen. Videre kan kapitalkostnader gi et bedre datagrunnlag for sammenligninger mellom de ulike militærgrenene. Det kan redusere sjansen for suboptimale løsninger hvor hver enkel avdeling eller hvert enkelt anskaffelsesprosjekt maksimerer sitt eget bidrag til forsvarsevnen, mens den totale rammen blir for lav med tanke på en optimal innsatsfaktormiks i hele Forsvaret.

Forsvarsbygg står for en av suksesshistoriene i periodiseringsprosjektet. Renholdstjeneste er en støtteaktivitet for Forsvaret, men illustrerer likevel viktigheten av investeringsplanlegging og optimal innsatsfaktormiks. Reduksjon av kostnadene til stabs- og støttefunksjonene kan frigjøre midler til lønnsomme primærinvesteringer i Forsvaret. Tidligere var Forsvarsbygg dyrere på renhold enn andre private aktører. De ble pålagt å redusere kostnadene og foretok en analyse for å se på hva pengene egentlig ble brukt til. Det viste seg at lønnskostnadene utgjorde en så stor andel at man ikke klarte å vri kostnadene i faktormiksen. Tidshorisonten til kontantprinsippet vanskeliggjorde selv små investeringer som renholdsmaskiner med en nedbetalingstid på 16 måneder. Hele metodikken bak endringen bygget på periodisert regnskap, gjennom å få frem hvor mye av kostnadene som gikk til ulike aktiviteter. Ved å se på hvilket utstyr som ble brukt, synliggjorde man innsatsfaktormiksen, og behovet for å gå over fra gamle skurekluter til tørrvask og renholdsmaskiner for å effektivisere produksjonen. Det har vært en positiv spiral for hele virksomheten ved at sykefraværet har gått ned, som igjen reduserte behovet for å leie inn vikarer og tjenesten ble billigere. Periodiseringsprinsippet bidro til å se hvordan små investeringer kan gi store gevinster i økonomistyringen.

I Forsvaret og andre virksomheter pågår en evig kamp med eier om vedlikehold og oppgraderinger av eksisterende materiell versus nyinvesteringer. Da pengene bare kan brukes en gang er det interessant å se på alternativkostnaden. Periodisering av kapitalkostnader kan synliggjøre denne sammenhengen. Det som ofte skjer i praksis er at standarden på materiellet gradvis blir dårligere, helt til det ikke kan brukes, og man må foreta nyinvesteringer. Forsvarbygg realiserte effektiviseringsgevinster ved å se på den samlede livssyklusen til byggene, sammenlignet med å se på investering, drift og avhending isolert. Dersom det bygges ei messa på Finmarksvidda kan det være gunstig å gjøre den modulbasert, slik at den kan transporteres hvis behovene endres. Det gjelder spesielt i utkantstrøk der mulighetene for alternativ anvendelse er begrenset.

For å oppsummere ser vi at innføringen av kapitalkostnader kan være et nyttig supplement i investeringsplanleggingen for å styrke kontrollen og fleksibiliteten i Forsvaret. Det kan effektivisere økonomistyringen, samt styrke forsvarsevnen.

5.4 Handling – styringsløyvens tredje fase

I styringsløyfen dokumenterer regnskapet og balansen Forsvarets handlinger. Ved å inkludere kapitalelementet vil handlingene i større grad kunne illustrere organisasjonens reelle kostnadsbilde. Dette samsvarer med nyttemodellen som viser kapitalelementets betydning for datagrunnlaget som utledes fra informasjonssystemene.

5.4.1 Åpningsbalanse

På nåværende tidspunkt er Forsvaret blant de største statlige virksomhetene uten full balansefastsettelse. Organisasjonen besitter store verdier både på bakken og i sjøen, selv om det er investeringene i luften som har fått mest oppmerksomhet den siste tiden. Uten en detaljert oppstilling av Forsvarets samlede eiendeler kan det være vanskelig for ledelsen og eierne å ha full oversikt med ressursbruken. Det kan være uheldig for den økonomiske styringen. Erfaringsmessig, er en av de største utfordringene ved en overgang til periodiseringsregnskap fastsettelse av åpningsbalansen, da størrelsen på inngangsverdiene vil påvirke nivået på avskrivningene.

Evalueringen av helseforetakene viste at fastsettelsen av åpningsbalansen krevde enorme ressurser. Det tilsier at også Forsvaret kan oppleve vanskeligheter i den forbindelse.

Pilotvirksomhetene påpekte at problemet ikke var å finne verdiene på nyinvesteringer. Utfordringen var eldre eiendeler som hadde vært utsatt for kraftig verdireduksjon over tid. For Forsvaret vil sannsynligvis ikke problemet være de nye kampflyene eller Fridtjof Nansen-fregattene, men eldre militært-teknologisk utstyr. Forsvarsbygg uttalte at bygningsmasse var forholdsvis greit å verdifastsette, men spesielle objekter som radar og infrastruktur var ressurskrevende. Pilotvirksomheten valgte en teknisk verdivurdering på grunn av at markedsverdien på eiendomsmassen ikke var reell. Videre forenklet de prosessen ved å bruke sjabloner i estimeringen av levetider. Det skapte noen skjevheter i balansen, for eksempel fikk alle eksisterende bygninger en gjenværende levetid på 30 år, selv om flertallet av bygningene hadde 40 år og bare et fåtall hadde 10 år igjen.

I henhold til grunnleggende regnskapsskikk skal alle eiendeler med en verdi over 15 000 kr aktiveres i balansen (Skatteloven § 14-40). De fleste pilotvirksomhetene syntes det var for lavt. Statens regnskapsstandarder (SRS) anbefaler at alle eiendeler med en verdi over 30 000 kr aktiveres, imidlertid har de færreste av pilotene operert med det. Eksempelvis har Kystverket benyttet en terskelverdi på 200 000 kr. Forsvarsbygg satt en forholdsvis lav terskelverdi, og har i ettertid uttalt at det ga betydelig merarbeid. Det ble for mye detaljer, noe som vanskeliggjorde å se de store linjene i innføringsprosessen. Tilsvarende diskusjoner oppstod også hos helseforetakene, som for eksempel hvordan kunst og andre gaver skulle behandles i balansen. Det kan virke unødvendig å bruke ressurser på å registrere hver enkel gave, spesielt med tanke på hvor omfattende helseforetaksreformen var. Imidlertid vil det på sikt ha betydning hvis man ser på summen av gavene. Det finnes tilfeller der lokalsamfunn har samlet inn penger for å gi sykehuset en MR-maskin til en verdi rundt 15 millioner kr.

Med utgangspunkt i erfaringene gjort av pilotene og helseforetakene, vil vi anbefale Forsvaret å operere med en forholdsvis høy terskelverdi i starten av implementeringsprosessen. Det begrunner vi med at Forsvaret besitter svært mange spesielle objekter. En lav terskelverdi kan være veldig ressurskrevende samt føre til overdrevet konsulentbruk. Fokuset bør være at balansen på lang sikt blir fullstendig. Det vil si en terskelverdi som reduseres over tid. Det vil forenkle arbeidet med fastsettelsen av åpningsbalansen. Resultatet kan være frigjøring av ressurser, som for eksempel kan benyttes i prosessen med å få på plass et tilstrekkelig kompetansenivå i organisasjonen.

5.4.2 Politisk spill

I helseforetakene skapte prinsippene som skulle legges til grunn for verdivurdering av eiendelene og finansiering av avskrivningene debatt, både internt og eksternt. Prosessen rundt avskrivningene kan nærmest tolkes som et politisk spill. Den gradvise tilpasningen gav uklare styringssignaler og innføringen av kapitalkostnader mistet noe av formålet. Erfaringene fra helseforetakene viser at det kan være hensiktsmessig at de reelle kostnadene gjenspeiles fra begynnelsen, og at politikerne tar hensyn til det i sine bevilgninger og prioriteringer. Dette er selvsagt en nytte/kostnadsvurdering, men politikerne kan ikke beslutte en reform uten å følge den opp i praksis. Det statlige periodiseringsprosjektet har i mindre grad opplevd tilsvarende utfordringer, selv om flere av pilotvirksomheter har etterlyst bedre oppfølging fra sine respektive eiere. Dette vil vi komme nærmere innpå i rapporteringsdelen.

De politiske føringene vil trolig være av mindre betydning for Forsvaret sammenlignet med helseforetakene. Avskrivningsnivået vil ikke påvirke regnskapsmessig resultat tilsvarende, fordi Forsvaret vurderer periodisering av kapitalkostnader som et supplement i den interne styringen. Siden man ikke endrer regnskapsføringen fullstendig, vil ikke eierens fokus være å tilpasse kapitalkostnadene til bevilgningene. Hvis det i fremtiden er aktuelt å endre regnskapsføringen bør Forsvarsdepartementet prøve unngå en lignende prosess som helseforetakene har vært igjennom.

5.5 Rapportering – styringsløyfens fjerde fase

Rapportering og evaluering er en viktig del av kontroll og styring i en organisasjon. Nytemodellen i kapittel 2 illustrerer hvordan kapitalelementet kan påvirke prestasjonsmålinger gjennom Forsvarets informasjonssystem. Vi starter med å se på måling og oppfølging generelt, før vi vurderer sammenlignbarhet spesielt.

5.5.1 Måling og oppfølging

I økonomistyring er kostnadsinformasjon en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse, for effektiv ressursbruk (Andreassen, 2009). Siden Forsvarets verdiskapning vanskelig kan måles gjennom et markeds betalingsvillighet, er man avhengig av kvalitative og kvantitative måleparametere. Synliggjøring av kapitalkostnaden vil kunne gjøre rapporteringen mer

fullstendig. Effektiv økonomistyring handler som nevnt både om å måle faktorene riktig og måle de riktige faktorene.

Tiltakene i inneværende langtidsplan skal finansieres med intern kostnadseffektivisering, i tillegg til økte bevilgninger fra staten (St.prp. nr 48 (2007-2008)). Da er det viktig at Forsvaret har et relevant datagrunnlag for å vurdere produktiviteten og måloppnåelsen hos de ulike avdelingene.

Pilotvirksomhetene gav uttrykk for at de fokuserer mer på kostnadseffektivitetsanalyser og andre målingsverktøy etter innføringen av periodiseringsregnskap. Det gjelder spesielt ulike typer nøkkeltall da de er enkle å utføre og forstå. På nåværende tidspunkt er bruken av styringsinformasjon i samfunnsøkonomiske analyser og evalueringer begrenset, selv om Senter for statlig økonomistyring arbeider for å styrke det. Det er et viktig ledd for å vise forsvarlig bruk av skattepengene og sikre legitimitet overfor samfunnet (Andreassen, 2009). Imidlertid viste evalueringen av helseforetakene at kapitalelementet i liten grad benyttes aktivt i økonomistyringen.

Forsvarsbygg opplevde at det var en prosess å få et presist tallgrunnlag for å bruke i måling og rapportering. De anbefaler et prøveår for å få tallmaterialet på plass før det kan brukes aktivt i et styringsperspektiv. Det indikerer at det kan være mest hensiktsmessig å begynne med periodisering som et supplement i Forsvaret. Videre har de etterlyst en mer aktiv bruk av periodisert resultatregnskap og balanse i oppfølgingen fra eiernes side. En god forankring hos Forsvarsdepartementet er viktig for at innføringen skal bli vellykket. Hvis den nye kostnadsinformasjonen ikke benyttes i styringen, vil gevinstene reduseres betraktelig i forhold til å øke produktiviteten og måloppnåelsen i økonomistyringen.

5.5.2 Sammenlignbarhet

Et regnskap ført etter dagens kontantprinsipp gir et mangelfullt informasjonsgrunnlag for sammenligninger av ressursbruken i Forsvaret over tid. Det foreligger ikke god kostnadsinformasjon for å vurdere effektiv ressursbruk over tid mellom avdelingene innad i Forsvaret eller mot andre nasjoner. Det skyldes at sammenlignbarhet stiller krav om at informasjonen er fullstendig og konsistent i forhold til tids- eller virksomhetssammenligninger (NOU 2003:6).

Det statlige pilotprosjektet trekker fram at periodisering av kapitalkostnader gjør det enklere å sammenligne seg selv med andre likeartede virksomheter i inn- og utland. Det skyldes at innføringen gjør kostnadsinformasjonen mer fullstendig og konsis over tid. Imidlertid kan det diskuteres i hvilken grad dette er relevant for Forsvaret. Et lands forsvar sees på som et kollektivt gode og tilbys sjeldent i et privat marked, samtidig som mengden sikkerhetsgradert informasjon kan være lite gunstig for utvekslingsformål. Det medfører at sammenligninger med utenlandske aktører begrenser seg i stor grad til Norden. Vi tolker det dit hen at eksterne sammenligninger er mindre sentralt for å effektivisere økonomistyringen i Forsvaret.

Forsvarets hovedfokus bør være på den interne delen. Sammenligninger med seg selv over tid, og mellom ulike avdelinger og regioner kan gi stor nytte, da periodisering av kapitalkostnader gir et mer stabilt og reelt kostnadsbilde. Forsvarets ulike våpengrener som Marinen og Luftforsvaret gjennomfører sjelden store investeringer samtidig. Det betyr at avdelingenes kostnadsutvikling er signifikant forskjellig over tid, noe som vanskeliggjør sammenligninger på tvers av enheter.

Forsvaret er nå inne i den avsluttende fasen av fregattinvesteringene. Normalt vil det etter store investeringer komme noen år med vakuum før man igjen foretar nye investeringer, som for eksempel kjøp av kampfly. Det gjør at utgiftene vil være ujevne, og dermed mindre hensiktsmessig for sammenligninger over tid og mellom avdelinger. Nyinvesteringer kan påvirke regnskapstallene betydelig opp og ned. Ved å ta inn kapitalelementet, kan man i større grad trekke paralleller, fra regnskapstallene i 2009 og bakover til 2006 eller fremover til 2012.

Forsvarsbygg sammenligner seg på et aggregert nivå med blant annet Forsvarsbygg i Sverige og internt mellom de ulike markedsområdene. Ved å identifisere kostnadsforskjeller kan man synliggjøre hvilke avdelinger som har best produktivitet og måloppnåelse. Det kan motivere ansatte, og ledelsen forplikter seg til å forstå hva som skjer ute i organisasjonen både økonomisk og faglig. Flere piloter har uttalt at dette gav en ny styringsfunksjon ved at økonomi fikk en helt annen status i virksomhetene. Det kan fremme mer effektiv økonomistyring. Tilsvarende linjer kan trekkes til Forsvaret. En granskningsrapport fra 2005 påpekte for eksempel at Hæren fokuserte lite på regnskap og styring. Kvaliteten på økonomistyringen i Forsvaret påvirkes av organisasjonsmessige forhold, og man må derfor

skape en kultur som ser viktigheten av regnskap og styring. Måling og sammenligninger i rapporteringsarbeidet kan motivere dette.

5.6 Eksterne faktorer

Innen eksterne forhold har vi valgt å fokusere på hvordan menneskelige aspekter kan påvirke Forsvarets økonomistyring. Det skyldes at realisering av effektiviseringsgevinster ved en innføring av kapitalkostnader avhenger i stor grad av kunnskapsnivå og holdninger i organisasjonen.

5.6.1 Kompetanse

Bruken av et kontantbasert regnskap gjør at ansatte i Forsvaret sannsynligvis har begrenset kunnskap vedrørende private regnskapsregler. Det kan være utfordrende ved innføring av kapitalkostnader. Lavt kompetansenivå kan gjøre prosessen mer ressurskrevende på grunn av økte opplærings- og konsulentutgifter. Dersom intern rekruttering benyttes i stor grad, vil det kunne bidra til at kunnskap om periodiseringsregnskapet ikke er gjenstand for en progressiv utvikling.

Erfaringer gjort av pilotene viser at manglende kunnskap relatert til periodiseringsregnskapet bidro til en mer omfattende prosess. Det skyldes blant annet at kontantprinsippet var enklere å forstå for de ansatte, da man kun forholdt seg til inn- og utbetalinger i banken. Periodisering krever mer bruk av skjønn for å kunne anvendes. Forsvarsbygg trekker frem viktigheten ved at både ledelsen og ansatte nedover i organisasjonen forstår bruken av periodiseringsprinsippet for at implementeringen skal gi en styringsmessig effekt.

Selv om periodisering av kapitalkostnader bare skal være et supplement i internstyringen i Forsvaret, kan det være hensiktsmessig med eksterne nyansettelser. Det vil sikre at Forsvaret kommer på et akseptabelt kunnskapsnivå internt, og kan dermed dra nytte av den nye regnskapsinformasjonen. Det må imidlertid være i en tidlig fase i prosessen. Konsernkontrolleren i Forsvarsbygg mente at nyansettelsene hos dem ble utført for sent, og førte til at implementeringen tok lengre tid enn nødvendig. Det kan for eksempel nevnes at innføringen av periodiseringsregnskapet skjedde i 2003, mens ledergruppen først i 2009 ble sendt på kurs for å forstå hvordan man styrer forretningsmessig. I løpet av disse årene har virksomheten hatt betydelig gjennomtrekk i organisasjonen. Det kan indikere at

implementeringen har vært en tung prosess. Konsernkontrolleren trekker frem usikkerhet relatert til arbeidsoppgavene som en mulig forklaring. Ansatte har uttalt at mangel på ledere med tilstrekkelig kunnskap har bidratt til usikkerhet nedover i organisasjonen. Det har igjen resultert i frustrasjon og oppsigelser.

Pilotvirksomhetene i det statlige prosjektet har hatt ulike innfallsvinkler i implementeringen av periodiseringsregnskap. Enkelte har implementert kapitalkostnader ned på et underordnet nivå, mens andre kun har engasjert øverste virksomhetsnivå. Eksempelvis har Forsvarsbygg utført implementeringen i hele virksomheten, mens Husbanken har begrenset seg til et overordnet nivå. Dette er også en problemstilling som Forsvaret må ta stilling til. Naturligvis vil en implementering i hele organisasjonen kreve tilstrekkelig kompetanse, også på lavere nivå. Vi vil anbefale at Forsvaret innledningsvis implementerer kapitalkostnader på et overordnet nivå, for eventuelt å bevege seg nedover på sikt. Forsvaret vil da få en bedre oversikt over kunnskapsnivået, og kunne gjøre de grep som kreves for å øke kompetansen i riktig rekkefølge. En slik innføring er det flere av pilotene som har evaluert positivt. Fokus på at ledelsen har kunnskap nok til å skjønne periodiseringsregnskap før en implementerer nedover i virksomheten, vil muligens også gi mer trygghet til ansatte på et underordnet nivå. Ansatte i Forsvaret har vært igjennom omfattende omstillingsprosesser de siste årene, og det er trolig ønskelig å forhindre ytterligere usikkerhet og frustrasjon. Ved å fokusere på at ledelsen har kontroll over hva periodisering av kapitalkostnader innebærer, vil det kunne bidra til at de tar i bruk det nye tallmaterialet i for å styre organisasjonen. Uten en god forståelse i ledergruppa vil det kunne være vanskelig å benytte periodiseringsinformasjonen til styringsformål.

5.6.2 Motstand

Forsvaret har som nevnt gjennomført store omstillinger den siste tiden. De ansatte i organisasjonen ønsker trolig mer forutsigbare omgivelser, slik at de kan konsentrere seg om primæroppgavene. Det kan lede til motstand mot innføring av periodisering av kapitalkostnader, da det blir sett på som enda en endring. Det er viktig at organisasjonens medarbeidere selv ser nytten av å innføre kapitalkostnader i økonomistyringen, da det sjelden gir store gevinster at eierne presser endringen igjennom.

Siden forslaget er et supplement til den eksisterende regnskapsføringen, vil det kunne lede til en diskusjon om man har ressurser til å gjennomføre det i tillegg til de daglige arbeidsoppgavene. Forsvaret har begrensede ressurser, slik at problemstillingen kan skape debatt om det er gunstig bruk av skattebetalernes penger. Erfaringene fra helseforetakene er todelt, og det kan medføre diskusjoner i media og andre forum om nytten av mer relevant data overstiger kostnadene. Sannsynligvis vil innføringen medføre økte konsulentutgifter både til fastsettelse av eiendeler og kompetanseheving av Forsvarets medarbeidere. Videre kan det være nødvendig med en holdningsendring innad for å klare å utnytte den nye informasjonen til styringsformål. Det vil oppstå en avveining mellom mengden ressurser som går med for å produsere ny informasjon og hva man sitter igjen med.

En av pilotene uttrykte at tillitsvalgte så få gevinster ved innføringen. Det skyldes blant annet at periodiseringsprinsippet krever mer bruk av intuitive mekanismer for å kunne brukes til styringsformål. Ansatte på utførende ledd har erfaringsmessig også vært imot kapitalelementet. Mange skjønner ikke hvorfor man skal betale et kapitalelement på en investering som allerede er betalt kontantmessig. I Forsvaret vil det sannsynligvis også være utfordrende å forklare dette og samtidig skape god forankring blant medarbeiderne. En illustrasjon som kan brukes, for å få bredden i Forsvaret til å forstå nytten av periodisering av kapitalkostnader, er boliglån. Når lånet er nedbetalt med renter og avdrag, har man enten bygget seg opp egenkapital eller mulighet til å ta opp et nytt lån for å foreta ytterligere investeringer. Dersom man lykkes med å skape god forankring vil det være positivt for implementeringsprosessen, og kan på sikt føre til at effektiviseringsgevinstene i økonomistyringen blir større.

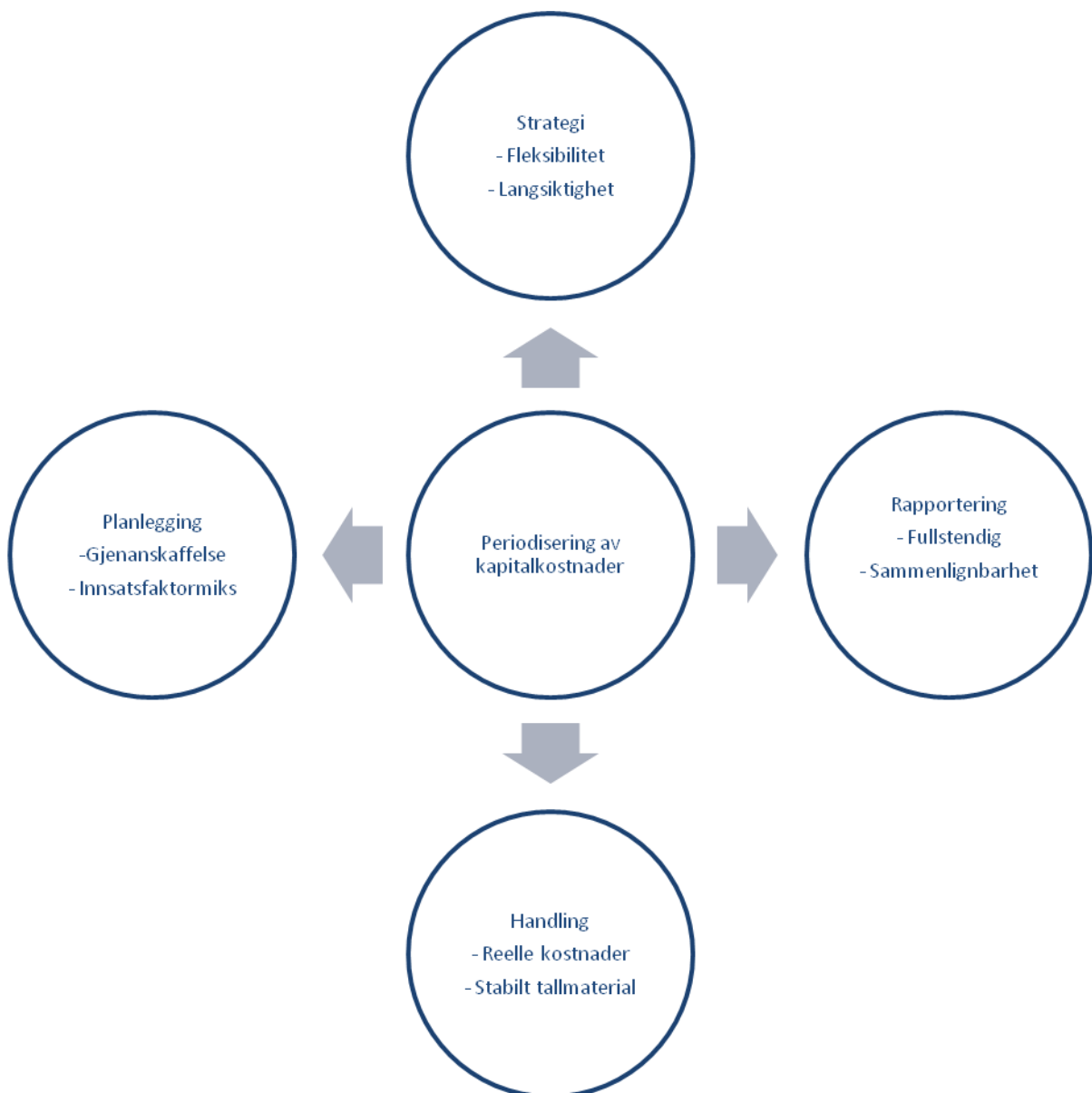
Et annet moment som Forsvarsbygg opplevde bidro til motstand internt, var at periodisert regnskap kan redusere argumentasjonsfullmakten i forhold til bevilgningsøkninger. Periodiseringsprinsippet krever i større grad at man må vise hva man har, for deretter å forklare hvor man er underfinansiert. Periodiseringsregnskap gjør det enklere å sammenligne seg med andre, dermed vil virksomheten eller avdelingen være mindre isolert, slik at terskelen for å få økte bevilgninger er høyere. Det kan også føre til redusert sløsing og færre feilinvesteringer.

Vi har sett flere eksempler på at periodisering av kapitalkostnader kan møte motstand internt. Det kan også skje i Forsvaret. Hvis man ser motstand ut ifra et økonomisk styringsperspektiv, kan det tenkes at gevinstene ved en innføring vil reduseres og prosessen vil ta lengre tid.

5.7 Oppsummering

Innføring av kapitalkostnader vil i henhold til Pettersen et al. (2008) sin styringssløyfe og vår nyttemodell kunne effektivisere økonomistyringen i Forsvaret. Hovedårsaken er at synliggjøring av de reelle kostnadene vil føre til et bedre datagrunnlag. Det vil kunne påvirke de øvrige elementene i sløyfen. Resultatene viser at stabil kostnadsinformasjon kan forbedre produktivitets- og måloppnåelsesrapporteringen internt i Forsvaret. Kapitalelementet vrir fokuset i strategiarbeidet mot langsiktighet og fleksibilitet i beslutningstakingen. Periodisering av kapitalkostnader påvirker planleggingsfasen ved at investeringer sees over levetiden. Dermed tar man ikke kun hensyn til dagens behov, men vektlegger også senere drift, vedlikehold og det fremtidige gjenanskaffelsesbehovet. Det kan påvirke Forsvarets praksis med å utsette materiellinvesteringer for å dekke inn driftsmessige underskudd. Samlet vil dette ha en positiv effekt på kontroll- og endringsprosessene i organisasjonen. Figur 12 gir en oversikt over de positive virkningene ved innføring av kapitalkostnader i økonomistyringen. Imidlertid avsluttet analysen med å påpeke at eksterne faktorer som kompetanse og medarbeidere kan føre med seg betydelige utfordringer ved en implementering.

Figur 12 Oppsummering av analysens resultater



6. Avslutning

6.1 Konklusjon

Målet med masterutredningen har vært å undersøke om periodisering av kapitalkostnader kan effektivisere den økonomiske styringen i Forsvaret. Besvarelsens teoretiske referanseramme er hovedsakelig generell kapitalkostnadsteori, Pettersen et al. (2009) sin styringssløyfe og nyttemodellen som viser sammenhengen mellom kapitalkostnader og økonomistyring.

Vi eksemplifiserte analysen av Forsvaret ved å beregne kapitalkostnader på innkjøp av nye kampfly. Med utgangspunkt i investeringens realkostnadsvekst, tidshorison og trolig økende vedlikeholdskostnader anbefaler vi Forsvaret å implementere reelle lineære avskrivninger.

Datagrunnlaget i styringsanalysen er hovedsakelig basert på erfaringer fra helseforetakene og det statlige periodiseringsprosjektet. Periodisering av kapitalkostnader var en krevende prosess for helseforetakene. Innføringen har bidratt til bedre kostnadsinformasjon, men er i mindre grad blitt fulgt opp i økonomistyringen. Pilotvirksomhetene i periodiseringsprosjektet har brukt lengre tid på innføringsprosessen med tett oppfølging fra Senter for statlig økonomistyring. Det kan ha bidratt til flere positive erfaringer med periodiseringsregnskapet.

Innføring av kapitalkostnader vil føre til at et nytt kostnadselement blir inkludert i Forsvarets informasjonssystem. Det kan forbedre datagrunnlaget ved at man synliggjør de reelle kostnadene og skaper forutsigbarhet over tid. Hvis koblingene i Forsvarets styringssløyfe er sterke, vil dette kunne påvirke de øvrige elementene positivt. Imidlertid vil de eksterne faktorene kunne gjøre implementering mer krevende.

Endringen vil være hensiktsmessig for Forsvaret med tanke på utfordringene i forbindelse med tilgjengelige ressurser og realkostnadsveksten på militært materiell. I tråd med langtidsplanens målsetninger vil innføringen kunne styrke Forsvarets tidshorison ved at man ser investeringer over levetiden. Det vil være positivt for utviklingen av et fleksibelt innsatsforsvar, da man i planleggingsprosessen ser verdien av smartere anskaffelser. Gjennom et mer presist tallmateriale vil beslutningstaking i organisasjonen kunne forbedres på marginen. Til slutt muliggjør kostnadsinformasjonen relevante sammenligninger mellom

militære avdelingers produktivitet og måloppnåelse, noe som vil være viktig i arbeidet med interneffektivisering.

På tross av delte erfaringer og potensielle utfordringer knyttet til en implementering, vil vi anbefale FFI at Forsvaret innfører kapitalkostnader i internstyringen. Dette begrunner vi med at en innføring kan gi svært verdifull styringsinformasjon til kontroll- og endringsformål i organisasjonen. Resultatene indikerer at periodisering av kapitalkostnader kan bidra til styrking av Norges forsvarsevne, samt balansere struktur og aktiviteter mot ressurstilgang.

6.2 Videre forskning

Utredningen er basert på et begrenset antall informanter og rapporter fra utvalgte foretak, institusjoner og pilotvirksomheter. For å få en større forståelse av periodisering av kapitalkostnader i Forsvaret kunne det vært interessant å inkludere avdelinger og personer i selve organisasjonen, samt å utvide studien til å omfatte kostnads kalkyler og samfunnsøkonomiske analyser. På den måten vil det være mulig å få en dypere innsikt i Forsvarets styringssløyfe, samt identifisere i hvilken grad behovet for periodisering av kapitalkostnader varierer på tvers av militære avdelinger og oppgaver.

FFI etterspurte en analyse med utgangspunkt i periodisering av kapital som et supplement i den interne styringen av Forsvaret. Et annet alternativ som kan være interessant er å analysere Forsvaret i lys av fullstendig overgang til regnskapsloven. Helseforetakene følger som nevnt regnskapsloven.

Forsvaret er i en presset situasjon med tanke på balansering av struktur og aktiviteter mot bevilgninger. Et samfunnsøkonomisk tema kunne vært spennende å undersøke nærmere, er om periodisering av kapitalkostnader vil endre dagens innsatsfaktormiks i Forsvaret.

Litteraturliste

Bøker

Anthony, Robert N. (1965:17): Planning and control systems: A framework for analysis. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University, Boston.

Anthony, Robert N. og Young, David W. (2003): Management control in nonprofit organizations. 7. utgave, McGraw-Hill/Irwin, Boston.

Burda, Michael og Wyplosz, Charles (2005): Macroeconomics. A European Text. 4. utgave. University Press, Oxford.

Christensen, Tom og Lægveid, Per (2001): New Public Management i norsk statsforvaltning. LOS-senteret, Bergen.

Huneide, Jens Erik et al.(2001): Årsregnskap i teori og praksis. 3. utg. Gyldendal, Oslo.

Johnsen, Atle og Kvaal, Erlend (1999): Regnskapsloven: kommentarer til lov av 17. juli 1998 nr 56 om årsregnskap m.v. Cappelen Akademisk forlag, Oslo.

Kaarbøe, Oddvar M. et al.(2009): Et helsevesen uten grenser? 2.utg Cappelen akademiske forlag.

Malm, Allan T. og Yard, Stefan (1985): Kapitalkostnader i kommunal virksomhet. Studentlitteratur, Lund.

Mauland, Helge og Mellempvik, Frode (2004): Regnskap og økonomistyring i staten. Cappelen Akademiske forlag, Oslo.

Monsen, Norvald (2009): Regnskap i offentlig sektor: En innføring med fokus på statsregnskapet og kommuneregnskapet i Norge. Norges Handelshøyskole. Institutt for regnskap, revisjon og rettsvitenskap, Bergen.

Naug, Trygve og Sti, Arne Dag (1993): Internregnskap. 2. utg. Universitetsforlaget, Oslo.

Pettersen, Inger Johanne et al. (2008): Økonomi og helse – perspektiver på styring. 2. utg. Cappelen Akademiske forlag, Oslo.

Lover, stortingsproposisjoner og offentlige utredninger

Lov av 1998-07-17 nr. 56, Lov om årsregnskap m.v., Regnskapsloven.

Lov av 1999-03-26 nr. 14 Lov om skatt av formue og inntekt, Skatteloven.

Norges offentlige utredninger NOU (2003) nr. 1: Behovsbasert finansiering av spesialisthelsetjenesten. Tilgjengelig www.regjeringen.no.

Norges offentlig utredninger NOU (2003) nr.6: Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Norges offentlig utredninger NOU (2004) nr.2: Effekter og effektivitet. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Norges offentlige Utredninger NOU (2007) nr. 15: Et styrket forsvar. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Norges offentlige utredninger NOU (2008) nr. 2: Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Norges offentlige utredninger NOU (2009) nr. 7: Om grunnlaget for inntektsoppgjørene 2009. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Ot.prp. nr. 66 (2000-2001): Om lov om helseforetak m.m. (helseforetaksloven). Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Stortingsmelding nr. 47 (2008-2009): Samhandlingsreformen. Rett behandling - på rett sted - til rett tid. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Stortingsproposisjon nr. 1 (2008-2009): Den kongelige proposisjon om statsbudsjettet for budsjettåret 2009. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Stortingsproposisjon nr. 36 (2008-2009): Nye kampfly til Forsvaret. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Storingsproposisjon nr. 48 (2007-2008): Et forsvar til vern om Norges sikkerhet, interesser og verdier. Tilgjengelig via www.regjeringen.no.

Rapporter og artikler

Bjørnenak, Trond et al. (2007): Høye underskudd og høy produktivitet er det mulig? En analyse av Helse Sør RHF's regnskapsmessige resultat og kostnadseffektivitet. Samfunns- og næringslivsforskning, Bergen. (SNF-rapport 07/07).

Bjørnenak, Trond et al. (2009): Kapitalkostnader i helseforetakene – relevant styringsinformasjon?

Berg-Knutsen, Espen et al. (2007): Forsvar koster (FFI-Fokus 1/07).

Berg-Knutsen, Espen og Kvalvik, Sverre (2009): Kostnadseffektiv drift av Forsvaret. (FFI-rapport 2009/00305).

Dalseg, Roger (2003): Teknologisk fordyrelse i Forsvaret. (FFI-rapport, 2002/01050).

De Facto (2003): Når sykehus blir butikk - Om etablering av sykehusmarked i Norge, Oslo.

De Facto (2005): For lite penger - for lite demokrati, status i sykehusreformen, Oslo.

Diesen, Sverre (2005): Moderniseringen av Forsvaret – Status og utfordringer. Foredrag i Oslo Militære Samfund.

Ernst og Young (2006): Statlig økonomistyring ved periodisert regnskap. Evaluering av pilotprosjektet i regi av Finansdepartementet.

Folkebevegelsen for lokalsykehusene (2007): Alternativ evaluering av helseforetaksreformen, Oslo.

Forskningsrådet (2007): Resultatevaluering av sykehusreformen - Tilgjengelighet, prioritering, effektivitet, brukermedvirkning og medbestemmelse, Oslo.

Jensen, Bjarne og Bollingmo, Magnar (2007): Helsereform - Utfordringer og løsninger. Rapport for Fagforbundet.

Kvalvik, Sverre og Johansen, Per Kristian (2008): Enhetskostnadsvekst på forsvarsinvesteringer (EKV-I). (FFI-rapport 2008/01129).

Muusmann og Agenda (2005): Belyse helseforetaksmodellens funksjonalitet. En evaluering av utvalgte sider ved helseforetaksmodellens virkemåte og effekter, begrensninger og potensialer, Oslo og København.

Nyland, Kari og Pettersen, Inger Johanne (2008): Mellom politikk og marked – om styringsutfordringer i statlige helseforetak. Årgang 11 nr. 4, Magma.

Pløen, Svein Erik (2005): Nye kampfly – investerings- og levetidskostnader. (FFI-rapport 2005/00688).

Senter for statlig økonomistyring (2008): Kartlegging av pilotvirksomheten Forsvarsbygg.

Sosial- og helsedirektoret (2007): Innsatsstyrt finansiering i helsetjenesten. En vurdering og aktuelle tiltak. Oslo. (Rapport IS-1479).

Statskonsult (2006): Oppsummering og vurdering av erfaringer med periodiseringsprosjektet, Oslo.

Østergren, Katarina og Nyland, Kari (2008): Økonomisk styring i helseforetak – avdelingslederens holdning til økonomiansvar. Samfunns- og næringslivsforskning, Bergen. (SNF-rapport nr 06/08).

Forelesningsnotater

Askildsen, Jan Erik et al. (Høsten 2009): ECON 121 Helseøkonomi ved UiB.

Bergstrand, Jan (Høsten 2007): BUS 400N Styring av større foretak ved NHH.

Bjørnenak, Trond og Fjell, Kenneth (Høsten 2008): BUS 401 Strategisk lønnsomhetsanalyse og prising ved NHH.

Johnsen, Atle (Høsten 2008): BUS 402 Finansregnskap ved NHH.

Monsen, Norvald (Våren 2009): BUS 435 Regnskap og budsjettering i offentlige organisasjoner ved NHH.

Internettsider

Andreassen, Marianne (2009): Statlig økonomistyring – fra transaksjonsstyring til strategisk styring, Senter for statlig økonomistyring.

http://www.sfso.no/upload/aktuelt/nyhetsarkiv/sentralenheten/MAI_Statlig%20%C3%B8konomistyring_artikkel%20revisjon%20og%20regnskap.pdf (21.11.2009)

Busch, Tor (2004): Hva konstituerer grensen mellom privat og offentlig sektor.

http://brage.bibsys.no/hist/bitstream/URN:NBN:no-bibsys_brage_6821/1/Hva+konstituerer+grensen.pdf (04.02.2009)

Forsvarsdepartementet: Evne til innsats. Strategisk konsept for Forsvaret. 01.09.2009.

http://www.regjeringen.no/upload/FD/Dokumenter/Evne-til-innsats_strategisk-konsept-for-Forsvaret.pdf (04.12.2009)

Forsvarsdepartementet: Fakta om Forsvaret, 2009.

http://www.regjeringen.no/upload/FD/Dokumenter/Fakta-om-Forsvaret_2009.pdf (28.4.2009)

Forsvarsdepartementet: Fakta om Forsvaret, 2008.

http://www.regjeringen.no/upload/FD/Dokumenter/Fakta2008_Webversjon_klikkbar-innholdsfortegnelse.pdf (20.2.2009)

Forsvarets Forskningsinstitutt (FFI) sine hjemmesider. www.ffi.no

Forsvarets årsmelding 2008 - med et blick fremover. 23.07.2009

http://www.mil.no/multimedia/archive/00125/_rsmelding_2008__1__125831a.pdf (04.12.2009)

Helse- og omsorgsdepartementet (HOD) sine hjemmesider.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/tema/sykehus.html?id=10935> (04.12.2009)

Helse- og omsorgsdepartementet: St.prp. nr 1 (2007-2008) Kap 732 Regionale Helseforetak.

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/regpubl/stprp/2007-2008/stprp-nr-1-2007-2008-/5/4/1.html?id=483733> (04.10.2009)

-
- Kommunal- og regionaldepartementet: Effekter og effektivitet (NOU 2004:2).
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/krd/dok/NOUer/2004/NOU-2004-2/4/3/6.html?id=383728>
(04.12.2009)
- Narum, Paul: Hvor mye koster Forsvaret? FFI 25.09.2007.
<http://www.mil.no/felles/ffi/start/article.jhtml?articleID=144989> (04.12.2009)
- Nodeland, Stein Erik: Kampflyene er landets skarpeste beredskap. Fosna Folket
21.05.2008.<http://www.fosna-folket.no/incoming/article1086420.ece> (04.12.2009)
- Ramberg, Eirik: Får ikke nok skytetrening. NRK 07.09.2009.
<http://www.nrk.no/nyheter/1.6763340> (08.09.2009)
- Riksrevisjonens undersøkelse av økonomistyring i helseforetakene: Dokument nr. 3:3
(2009–2010). 10.11.2009.
<http://www.riksrevisjonen.no/Rapporter/Sider/%C3%B8konomistyringihelseforetakene.aspx>
(11.12.2009)
- Riksrevisjonens undersøkelse av omstilling i forsvarssektoren: Dokument nr. 3:6 (2008–
2009). 20.01.2009.
http://www.riksrevisjonen.no/SiteCollectionDocuments/Dokumentbasen/Dokument3/2008-2009/Dok_3_6_2008_2009.pdf (04.12.2009)
- Senter for statlig økonomistyring (2008): Veileder periodisert regnskap i staten – basert på
de foreløpige statlige regnskapsstandardene.
<http://viewer.zmags.com/showmag.php?mid=wfrgtf&pageid=1> (04.10.2009).
- Senter for statlig økonomistyring (2009): Periodiseringsprinsippet – utprøving i staten
03.11.2009. http://www.sfso.no/templates/Page___4612.aspx (25.03.2009)
- Skjæveland, Odd Inge: Utsetter kjøp av jagerfly. Aftenposten 30.04.2009
<http://www.aftenposten.no/nyheter/uriks/article3041676.ece> (04.12.2009)
- Stortingets bevilgningsreglement. 08.02.2008. <http://www.stortinget.no/Stortinget-og-demokratiet/Lover-og-instrukser/Bevilgningsreglementet/> (04.10.2009)
- Østergren, Katarina og Nyland, Kari (2008): Økonomisk styring i helseforetak.
Avdelingslederens holdning til økonomiansvar.(SNF-rapport nr. 06/08).

http://bora.nhh.no:8080/bitstream/2330/1816/1/R06_08.pdf (12.03.2009).

Annet

Spørsmål pr e-mail med økonomidirektør Jann-Georg Falch i Helse Nord, februar - mai 2009.

Intervju med Forsvarsbyggs konsernkontroller Bjørnar Stifossmoen 22. april 2009, Oslo.

Deltok på det statlige periodiseringsprosjektets oppsummeringsseminar i regi av Senter for statlige økonomistyring 21. april 2009, Oslo.

Illustrasjonsbildet på forsiden er redigert av Hanne Reeve Moller og hentet fra Luftforsvarets hjemmeside. Storstilt flyshow på Rygge. 09.08.2007.

<http://www.mil.no/luft/start/article.jhtml?articleID=143312> (08.12.2009)

Vedlegg

Lineær nominell metode

År	Restverdi	Avskrivning	Rentekostnader	Kapitalkostnader
1	24,00	0,72	1,68	2,40
2	23,28	0,72	1,63	2,35
3	22,56	0,72	1,58	2,30
4	21,84	0,72	1,53	2,25
5	21,12	0,72	1,48	2,20

Lineær real metode

År	Gjenanskaffelsesverdi	Avskrivning	Rentekostnad	Kapitalkostnad
1	25,44	0,85	1,20	2,05
2	26,97	0,90	1,23	2,13
3	28,58	0,95	1,26	2,21
4	30,30	1,01	1,29	2,30
5	32,12	1,07	1,32	2,39

Nominell annuitet

År	Restverdi	Avskrivning	Rentekostnad	Kapitalkostnad
1	24,00	0,25	1,68	1,93
2	23,75	0,27	1,66	1,93
3	23,47	0,29	1,64	1,93
4	23,18	0,31	1,62	1,93
5	22,87	0,33	1,60	1,93

Real annuitet

År	Gjenanskaffelsesverdi	Avskrivning	Rentekostnad	Kapitalkostnad
1	25,44	0,27	1,78	2,05
2	26,97	0,29	1,89	2,17
3	28,58	0,30	2,00	2,30
4	30,30	0,32	2,12	2,44
5	32,12	0,34	2,25	2,59