

Bjarne Jensen

# Offentlige velferdsgoder

Økonomistyring, regnskapsprinsipper  
og New Public Management

Delrapport 1: Økonomistyringssystemer  
og New Public Management

Høgskolen i Hedmark  
Rapport nr. 12 – 2007

Fulltekstutgave  
Utgivelsessted: Elverum

Det må ikke kopieres fra rapporten i strid med åndsverkloven og fotografiloven eller i strid med avtaler om kopiering inngått med KOPINOR, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk.

**Forfatteren er selv ansvarlig for sine konklusjoner. Innholdet gir derfor ikke nødvendigvis uttrykk for Høgskolens syn.**

I rapportserien fra Høgskolen i Hedmark publiseres FoU-arbeid og utredninger. Dette omfatter kvalifiseringsarbeid, stoff av lokal og nasjonal interesse, oppdragsvirksomhet, foreløpig publisering før publisering i et vitenskapelig tidsskrift etc.

Rapporten kan bestilles ved henvendelse til Høgskolen i Hedmark.  
(<http://www.hihm.no/>)

Rapport nr. 12 - 2007  
© Forfatterene/Høgskolen i Hedmark  
ISBN: 978-82-7671-627-6  
ISSN: 1501-8563



# Høgskolen i Hedmark

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                           |                   |                                                          |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------|-------------------|----------------------------------------------------------|
| <b>Tittel:</b> Offentlige velferdsgoder                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                               |                           |                   |                                                          |
| <b>Forfatter:</b> Bjarne Jensen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                           |                   |                                                          |
| <b>Nummer:</b> 12                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | <b>Utgivelsesår:</b> 2007 | <b>Sider:</b> 123 | <b>ISBN:</b> 978-82-7671-627-6<br><b>ISSN:</b> 1501-8563 |
| <b>Oppdragsgiver:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 |                           |                   |                                                          |
| <b>Emneord:</b> Offentlige velferdsgoder, New Public Management, regnskapsprinsipper, periodiseringsprinsipper, forretningsbasert regnskap i offentlig sektor. økonomistyring, budsjettering, konkurranseutsetting, privatisering, IPSAS.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |                           |                   |                                                          |
| <b>Sammendrag:</b> I rapporten analyseres hva innføring av forretningsbaserte styringsprinsipper i offentlig virksomhet dreier seg om og hvilke drivkrefter som står bak. Dernest drøftes hovedforskjeller mellom offentlig virksomhet og forretningsbasert virksomhet, særlig forskjeller i prinsipper for økonomistyring. Med utgangspunkt i det analyseres betydning, hensiktsmessighet og virkninger for utvikling og styring i offentlig virksomhet av å gå over til forretningsbaserte regnskapsprinsipper.                                                                                                     |                           |                   |                                                          |
| <p>Hovedkonklusjonene er at forretningsbaserte regnskapsprinsipper ikke er like godt egnet for offentlig virksomhet underlagt folkevalgt styring som de systemer som er særskilt utviklet for å styre offentlig virksomhet. Slike endringer bidrar ikke til bedre økonomistyring i offentlig virksomhet. Erfaringene er at det motsatte skjer. Det har særlig sammenheng med at budsjett og budsjettkontroll som styringsverktøy erstattes av ren regnskapsrapportering. Det betyr selvsagt ikke at de offentlige budsjett og regnskapsystem ikke har forbedringsmuligheter. Det gjelder særlig statens systemer.</p> |                           |                   |                                                          |
| <p>Overgang til forretningsbaserte regnskapsprinsipper innebærer en omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser i budsjetter og regnskaper. De medfører en betydelig overføring av beslutningsmyndighet fra folkevalgte organer til administrative organer. Det er også den viktigste hensikt med å innføre forretningsbasert styring av offentlig virksomhet.</p>                                                                                                                                                                                                                                                   |                           |                   |                                                          |

Innføring av slike prinsipper er en del av arbeidet med å innføre mer bruk av bedriftsøkonomiske styringsprinsipper, konkurranse og marked i utvikling av offentlige virksomheter. Dvs. privatisering av offentlig virksomhet, konkurranseutsetting eller privatisering av frambringelsen offentlige velferdsgoder og bruk av aksjeselskaper og bedriftsøkonomiske incentiver.



# Høgskolen i Hedmark

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |                   |                   |                                                          |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------|-------------------|----------------------------------------------------------|
| <b>Title:</b> Public welfare servises                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     |                   |                   |                                                          |
| <b>Author:</b> Bjarne Jensen                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                   |                   |                                                          |
| <b>Number:</b> 12                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | <b>Year:</b> 2007 | <b>Pages:</b> 123 | <b>ISBN:</b> 978-82-7671-627-6<br><b>ISSN:</b> 1501-8563 |
| <b>Financed by:</b>                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                   |                   |                                                          |
| <b>Keyword:</b> Public welfare servises, New Public Management, accounting principles, accruals principle, business based accounting, economic management, budgeting, exposure to competition, privatization, IPSAS.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      |                   |                   |                                                          |
| <b>Summary:</b> What the introduction of business based principles of administration in public establishments is centred around and which driving force is behind it is analyzed in this report. The main difference between public establishments and private based businesses is also discussed. The differences in the principles of economic management are especially analyzed.<br><br>Some of the questions debated in the report are: What kind of impact have the business based principles of accounting had on public establishments? How suitable is the business based principles for the public establishments? What kind of development and management has the business based principles brought the public establishments? |                   |                   |                                                          |



## FORORD

Høgskolen i Hedmark, avdeling Rena og Fafø samarbeider om et forskningsprosjektet ”Utvikling av økonomistyringsystemer i offentlig sektor”. Bakgrunnen for prosjektet er det betydelige press både internasjonalt og nasjonalt om at offentlig sektor bør gå over til samme prinsipper for økonomistyring og regnskap som forretningsbasert / privat virksomhet.

Formålet med prosjektet er å belyse:

- Hvilke budsjett og regnskapsprinsipper bør offentlig sektor basere seg på ut fra de behov for økonomistyring offentlig virksomhet har. Herunder må tas hensyn til de krav som stilles ut fra behovet for folkevalgt styring og kontroll.
- Hvilke konsekvenser har det for utvikling og effektivitet i offentlig virksomhet av å gå over til forretningsbaserte regnskapsprinsipper.
- Hvordan påvirkes beslutningsstruktur, ledelse og styring av offentlig virksomhet av forretningsbaserte regnskapsprinsipper.
- Hvilken legitimitet, interesser og rollekonflikter har de parter som driver prosessene for å innføre forretningsbaserte regnskapsprinsipper i offentlig sektor.

Prosjektet gjennomføres av en prosjektgruppe bestående av Bjarne Jensen og Stein Østre fra Høgskolen i Hedmark og Bernt Sofus Tranøy og Sissel Trygstad fra Fafø med ansvar for sine delprosjekter.

Prosjektet er finansiert av LO. Vi takker for nyttige innspill til prosjektet fra en faglig referansegruppe bestående av Tor-Arne Solbakken, Fanny Voldnes, Eystein Gjelsvik, Terje Olsson, Else Annie Hanssen, Arnfinn Ihle, Ann- Berit Sagedal, Tone Sønsterud og Tone Rønoldstangen.

Del 1 av prosjektet, som er utarbeidet av Bjarne Jensen, presenteres i denne rapporten.

Rena/Oslo 29. oktober 2007  
Bjarne Jensen (Prosjektleder)



# INNHOOLD

|                                                                                                                       |           |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Forord</b> .....                                                                                                   | <b>7</b>  |
| <b>1 Problemstilling og sammendrag</b> .....                                                                          | <b>13</b> |
| <b>2 Bakgrunnen for ønsket om forretningsbasert styring i offentlig virksomhet – New Public Management</b> .....      | <b>23</b> |
| 2.1 Offentlig produksjon av produkter og tjenester.....                                                               | 23        |
| 2.2 New Public Management.....                                                                                        | 27        |
| 2.3 Drivkreftene bak NPM.....                                                                                         | 36        |
| <b>3 Kostnads- og incentivvirkninger ved konkurranseutsetting</b> .....                                               | <b>45</b> |
| 3.1 Kostnadssammenligninger ved konkurranseutsetting.....                                                             | 45        |
| 3.2 Incentiver ved offentlig produksjon og konkurranseutsetting.....                                                  | 48        |
| <b>4 Offentlig eller forretningsbasert virksomhet</b> .....                                                           | <b>53</b> |
| 4.1 Hvorfor har vi offentlig virksomhet?.....                                                                         | 53        |
| 4.2 Store NPM-pregete reformer i Norge.....                                                                           | 55        |
| <b>5 Hovedforskjell på prinsipper for økonomistyring i offentlig virksomhet og forretningsbasert virksomhet</b> ..... | <b>57</b> |
| 5.1 Hovedspørsmålene i økonomistyring i offentlig sektor.....                                                         | 57        |
| 5.2 Drøfting av forskjeller i økonomistyring i offentlig og forretningsmessig virksomhet.....                         | 62        |

|                                                                                                                     |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>6 Stat og kommuner – forretningsbaserte budsjett- og regnskapsprinsipper for god offentlig virksomhet?</b> ..... | <b>67</b>  |
| 6.1 Hva går forslagene ut på?.....                                                                                  | 67         |
| 6.2 Budsjettets hovedfunksjoner – kontant- eller forretningsbasert periodiseringsprinsipp.....                      | 78         |
| <b>7 Kommunenes budsjett- og regnskapsprinsipper</b> .....                                                          | <b>87</b>  |
| <b>8 Helseforetakene – Eksempel på forretningsbaserte regnskaper og styringsprinsipper</b> .....                    | <b>91</b>  |
| 8.1 Regnskapssystem for Helseforetakene.....                                                                        | 91         |
| 8.2 Resultater av helseforetakenes overgang til forretningsregnskaper.....                                          | 93         |
| <b>Referanser</b> .....                                                                                             | <b>103</b> |
| <b>Vedlegg 1: Eksempel kommunal konkurranseutsetting</b> .....                                                      | <b>109</b> |
| <b>Vedlegg 2: Eksempel forklaring av pensjonskostnader i forretningsregnskaper</b> .....                            | <b>119</b> |

## FIGURLISTE

|                                                                                        |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Fig 1. Hovedproblemstilling                                                            | 14 |
| Fig 2. Styringsmetoder i offentlig produksjon av tjenester og produkter                | 27 |
| Fig 3. Hva er New Public Management                                                    | 29 |
| Fig 4. NPM-tiltak                                                                      | 31 |
| Fig 5. Drivkreftene bak NPM                                                            | 37 |
| Fig 6. NPM – virker det?                                                               | 43 |
| Fig 7. Kostnadssammenligninger – vanskelig                                             | 49 |
| Fig 8. Incentiver – konkurranseutsetting versus offentlig produksjon                   | 51 |
| Fig 9. Hvorfor offentlig virksomhet?                                                   | 54 |
| Fig 10. Områder med NPM-reformer i Norge                                               | 56 |
| Fig 11. Hovedfunksjoner – økonomistyring i offentlig virksomhet                        | 59 |
| Fig 12. Hovedspørsmål – økonomisk planlegging og budsjettering                         | 61 |
| Fig 13. Databehov – økonomistyring i offentlig virksomhet                              | 61 |
| Fig 14. Forskjeller i økonomistyring, forretningsvirksomhet og offentlig forvaltning   | 62 |
| Fig 15. Forskjell i økonomiprosess, forretningsvirksomhet, og offentlige velferdsgoder | 65 |
| Fig 16. Påstanden er:                                                                  | 68 |
| Fig 17. Hvorfor forretningsbaserte regnskapsprinsipper                                 | 68 |
| Fig 18. Periodiseringsprinsipper                                                       | 71 |
| Fig 19. Endringer ved forretningsbaserte regnskapsprinsipper                           | 74 |

|                                                                                               |    |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Fig 20. Kostnadsbegreper og kostnadsinformasjon.....                                          | 75 |
| Fig 21. Hvilke land har utviklet og tatt i bruk<br>forretningsbaserte prinsipper?.....        | 77 |
| Fig 22. Budsjettets hovedfunksjoner – offentlige eller<br>forretningsbaserte prinsipper ..... | 84 |
| Fig 23. Kommunenes budsjett- og regnskapsprinsipp.....                                        | 86 |
| Fig 24. Helseforetakene – eksempel på overgang til<br>forretningsbaserte prinsipper.....      | 94 |
| Fig 25. Virkninger av overgangen til forretningsbaserte<br>prinsipper.....                    | 98 |

# 1 PROBLEMSTILLING OG SAMMENDRAG

## **Problemstilling.**

Det er i dag et stort press på offentlig virksomhet for å gå bort fra de tradisjonelle og veletablerte økonomiske styringsprinsipper utviklet for dem til systemer hentet fra forretningsbasert virksomhet. Bak forslagene står IFAC (International Federation of Accountants), en forening som har de fire store internasjonale revisjonsselskaper som sin viktigste finansieringskilde. Internasjonale organisasjoner som OECD, IMF og Verdensbanken anbefaler overgang til slike prinsipper. De land som har gått lengst i å innføre dem er New Zealand, Australia og England.

I Norge er Norsk Regnskapsstiftelse (Ansvarlig for utforming av regnskapsprinsippene for forretningsvirksomhet) en viktig pådriver. Den offentlige utredningen "Hva koster det?" (NOU:2003-6) anbefalte at staten skulle gå over til de forretningsbaserte regnskapsprinsipper. Leder for utvalget er i dag leder for SSØ (Statens Senter for Økonomistyring). De arbeider for å prøve ut og innføre de nye prinsipper for statlig virksomhet. KS (Kommunenes Sentralforbund) arbeider for at de forretningsbaserte prinsipper skal tas i bruk av kommunene og fylkeskommunene. De nye statlige eide helseforetakene har tatt i bruk forretningsbaserte regnskapsprinsipper.

Problemstillingen i denne rapporten er for det første å drøfte nærmere hva innføring av forretningsbasert styring av offentlig virksomhet i

realiteten dreier seg om og hvilke drivkrefter som står bak. Derne­st hovedforskjellene mellom offentlig virksomhet og forretningsbasert virksomhet, særlig forskjellene i prinsipper for økonomistyring. Med utgangspunkt i det drøftes så betydning, hensiktsmessighet og virkninger for utvikling og styring av offentlig virksomhet ved å gå over til forretningsbaserte regnskapssystemer.

### **New Public Management.**

I kap. 2 er drøftet drivkreftene og bakgrunnen for ønskene om å innføre forretningsbaserte regnskapssystemer for offentlig virksomhet. New Public Management (NPM) er en samling administrative metoder knyttet til effektivisering av offentlig virksomhet. New Public Financial Management (NPFM) er betegnelsen på tilsvarende finansielle metoder.

Det nye ved disse metoder er tro på at marked, konkurranse og bedriftsøkonomiske styringsprinsipper kan bidra til å utvikle mer effektive velferdsgoder. Innføring av forretningsbaserte regnskapsprinsipper innebærer at bedriftsøkonomiske styringsprinsipper blir nedfelt som hovedprinsipp for økonomistyringen i offentlig virksomhet. En relativ entydig erfaring er at forretningsbaserte regnskapsprinsipper understøtter og er en del av arbeidet for å legge bedre til rette for NPM-metodene.

### **Fig 1. Hovedproblemstilling**

#### **HOVEDPROBLEMSTILLING**

Vil innføring av forretningsbasert budsjett- og regnskapsprinsipper gi en mer effektiv offentlig sektor og bedre offentlige tjenester?

- Hvilke prinsipper bør off. budsjett og regnskap baseres på ut fra styrings- og kontrollbehov i off. virk.?
- Kostnadsmessige effekter av NPM-tiltakene.
- Virk. for ledelse, beslutningssystem og styring.
- Rollekonflikter, habilitet og legitimitet hos pressgruppene for NPM.

Det som særpreger og skiller NPM fra andre metoder for å utvikle gode og effektive offentlige velferdsgoder er følgende grupper tiltak:

- (1) Privatisering og avvikling av offentlig forsyningsansvar for offentlige tjenester/produkter.
- (2) Privatisering av leveransen/produksjonen av offentlige tjenester/tilbud. Ofte benevnt som konkurranseutsetting av hele offentlige virksomhetsområder.
- (3) Oppsplitting av offentlige virksomhet i selskaper (særlig aksjeselskaper) som styres etter rene bedriftsøkonomiske kriterier i stedet for av demokratiske valgte organer.
- (4) Klarere deling av virksomhetene i bestiller- og utførerenheter.
- (5) Tro på at mål og resultater for offentlig virksomhet lar seg kvantifisere på en enkel og entydig måte. Derved kan enkle resultatmål brukes til å styre og evaluere virksomheten. Virksomhetene kan tildeles ressurser på basis av disse kriteriene og derved redusere behovet for politiske prioriteringer.
- (6) Bruk av bedriftsøkonomiske insentivsystemer som bonusordninger og resultatbaserte belønningssystemer for ledelse og nøkkelpersonale i offentlig virksomhet på linje med det som er vanlig i forretningsvirksomhet.

Begrunnelsen for metodene er at dette vil gi mer effektive offentlige tjenester. God dokumentasjon på slike resultater mangler imidlertid. Det er mer basert på en tro på slike virkninger.

En viktig effekt av NPM-metodene er at offentlig virksomhet blir konvertert til markedsløsninger. Blant annet derfor finner vi noen av de sterkeste pådrivere i de miljøer som **frykter en for stor offentlig sektor**; finansdepartementer og sentralbanker og internasjonale organisasjoner som IMF, Verdensbanken og OECD.

Økonomiske egeninteresser synes også å være en sterk drivkraft. Konvertering av offentlig virksomhet til forretningsmessig virksomhet åpner for **betydelige økonomiske gevinster** for dem som overtar

virksomhetene. Derfor finner vi sterke pådrivere i næringsorganisasjoner for privat virksomhet og konsulenter som utreder løsninger. Var det for eksempel tilfeldig at den statsråd som stod for å omgjøre eliktisitetsforsyningen i Norge fra offentlig virksomhet til ren forretningsvirksomhet hadde og har ledende stilling i den private virksomhet som hadde størst eierandel i kraftproduksjonen? En viktig bieffekt av denne reformen var betydelige verdiøkninger nettopp for kraftbransjen. Mens innbyggerne, som er avhengig av sikker og stabil tilgang på elektrisitet, ikke synes å være særlig tilfredse. En annen relativ entydig effekt er betydelige lønnsøkninger for ledelsen i de ”nye” virksomhetene.

På flere områder har det vist seg at de nye løsninger gir betydelige merkostnader. Det gjelder for eksempel kapitalkostnader som renter. Argumentasjonen for at dette likevel er økonomisk fordelaktig begrunnes da med **risikohåndtering**. Ved de nye løsninger kommer risikoen klarere fram og den blir prissatt. Mens det hevdes at ved offentlige løsninger blir ikke risiko håndtert rasjonelt. En ser da bort fra at når private selskaper overtar offentlig virksomhet oppstår nye risikofaktorer som de private selskaper må ta seg betalt for.

### **Hvorfor offentlig virksomhet?**

Den økonomiske begrunnelse for offentlige fellesløsninger er at markedsløsninger og konkurranse ikke gir de beste løsninger for fellesskapet på disse områder. Det gjelder:

- (1) **Ekte fellesgoder**; dvs. goder som er allment tilgjengelig og som ikke lar seg dele opp og selges på individuell basis i et marked. Eksempler er forsvar, rettsvesen, deler av samferdselsnettet, parker.
- (2) **Naturlige monopoler**, dvs. virksomhetsområder hvor en bare kan ha en leverandør, hvor det ikke er alternative produkter og en er avhengig av produktet. Ved slike markeder kan leverandøren utnytte sin markedsposisjon til å sikre seg ekstraordinær fortjeneste og markedet gir ikke den beste løsning for brukerne. Eksempler på slike markeder er vann- og avløpssystemer og forsyningsnett for elektrisitet.



- (3) **Individuelle velferdstjenester** innen oppvekst og utdanning, helse og sosialomsorg og kultur hvor markedet gir virkninger på fordeling og utvikling som en ikke ønsker.
- (4) Regulering, styring, utvikling og planlegging av samfunnsutviklingen.

På disse områder gir markedsløsninger ikke de beste samfunnsøkonomiske løsninger. Tvert i mot gir de etter økonomisk teori dårligere løsninger. Et viktig element ved NPM-metodene er derfor å lage kunstige markedsløsninger eller kvasimarkeder for å kompensere for det. Hvor godt kvasimarkeder fungerer er imidlertid et åpent spørsmål. Dette er drøftet nærmere i kap. 3 og 4.

### **Hovedforskjeller på økonomistyring i forretningsmessig og offentlig virksomhet.**

I kap. 5 drøftes forskjellene på prinsipper for økonomistyring i offentlig virksomhet og forretningsbasert virksomhet. Det helt sentrale er at offentlig virksomhet disponerer inntekter for å relisere velferdspolitiske mål knyttet til tjenester, produkter og tiltak som dekkes ved fellesskapsløsninger. Resultatet av virksomheten er de velferdseffekter som oppnås. Økonomisk overskudd er som resultatmål irrelevant. Det viktigste økonomiske styringssystemet er budsjetter og økonomiske planer. Regnskapet viser hvordan budsjett blir gjennomført, belyser virksomhetenes økonomiske status og gir grunnlag for kontroll av økonomiske disposisjoner, resultater og effektivitet.

Hovedformålet for forretningsmessig virksomhet er å oppnå resultat i form av økonomisk overskudd. De disponerer ressurser og har kostnader som settes inn i en produksjonsprosess for å skape produkter som selges i et marked. Hensikten er å skape salg som gir inntekter. Målet er størst mulig profitt eller overskudd. Hva slags produkt som leveres og hvem som kjøper produktene er underordnet dette målet.

Det viktigste økonomiske styringsredskapet er regnskapet. Dette er utviklet for å vise det økonomiske resultatet. Det er ingen felles

bestemmelser om budsjettssystem for forretningsvirksomhet. Det er opp til den enkelte virksomhet hvorvidt en skal ha det og hvordan det eventuelt skal utformes og brukes. Bruk av regnskapsloven som bestemmelser for økonomisk styring av offentlig virksomhet er derfor utilstrekkelig. Fokus på de økonomiske resultatmål i regnskapsloven vil kunne gi misforståelser og misvisende styringsmål for offentlig virksomhet.

### **Virkninger av innføring av forretningsbaserte regnskapsprinsipper.**

I kap 6 drøftes nærmere virkninger av forretningsbaserte regnskapsprinsipper og hva som er mest fordelaktig av de tradisjonelle og veletablerte prinsipper og forretningsbaserte prinsipper. I NOU: 2003-6 "Hva koster det?" foreslås at staten skal gå over til regnskapslovens prinsipper for periodisering i stedet for dagens periodiseringsprinsipp for statens budsjett- og regnskap som er kontantprinsippet. Utvalgets påstand synes å være at systemer for regnskap utviklet for forretningsvirksomhet er bedre egnet til å løse det offentlige økonomiske styringsbehov enn de systemer som er utviklet til dette formål. Sett i lys av de helt sentrale forskjeller i styringsmål mellom forretningsmessig og offentlig virksomhet er det ganske oppsiktsvekkende. Hovedbegrunnelsen synes å være at regnskapslovens periodiseringsprinsipp vil gi "riktig" informasjon om kostnader. Det vil så gi mer effektiv offentlig virksomhet.

Det er behov for ulike kostnadsbegreper og kostnadsanalyser for å forbedre og utvikle offentlig sektor. Det er imidlertid en illusjon når utvalget tror at dette kan løses ved eller er avhengig av et bestemt periodiseringsprinsipp i forbindelse med budsjettering og regnskapsføring. Spørsmål om "riktig" kostnadsinformasjon er et langt mer komplisert spørsmål. Det er flere kostnadsbegreper. **Hva som er riktig kostnadsinformasjon er avhengig av beslutningsproblem og vil nesten alltid kreve særskilte analyser.**

Den viktigste direkte effekten av innføring av regnskapslovens prinsipper er omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser i budsjetter og regnskap. Utgifter etter et kontantprinsipp (staten) eller anordnings-

prinsippet (kommunene) er ikke avhengig av slike kalkyler. Overgang til regnskapslovens periodiseringsprinsipp vil derfor innebære at omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser og verdier kommer direkte inn i de offentlige budsjetter. Et sentral størrelse som investeringer i dagens offentlige budsjetter og regnskaper vil for eksempel gå inn i en ny kalkulatorisk størrelse; kapitalkostnader. De vil framkomme fra beregninger av størrelser som investeringer, anslåtte avskrivninger, renter, verdivurdering av kapital osv.

Det fører til at økonomiske beslutninger flyttes fra folkevalgte organer som Storting og kommunestyre til regjering og administrative organer og at de folkevalgtes mulighet til kontroll svekkes (jf Newberrry 2006). Dette er så åpenbart at det er et viktig formål for overgangen til forretningsmessige prinsipper. Det hevdes at dette i stedet vil flytte fokuset i beslutningsprosessen i de folkevalgte organer til mål og resultater i virksomhetene.

Videre fører det til sammenligning med forretningsmessig virksomhet basert på deres prinsipper (økonomisk resultat i form av økonomisk overskudd og avkastning på innskutt kapital) og ikke prinsipper for effektiv offentlig virksomhet (velferdsvirkninger og nyttevirkinger for folk flest). Det blir sterkere fokus på resultater for ”bedriften” og ledelsen i bedriften. En helt entydig konsekvens er for eksempel betydelige lønnsøkninger for ledelsen. Dette fremmer og understøtter overgang til NPN-metoder i styring og utvikling av offentlig sektor.

De nye budsjett- og regnskapsprinsipper er også vurdert i forhold til de offentlige budsjettets hovedfunksjoner; legalitets-/konstitusjonell funksjon, politisk funksjon, administrativ funksjon og informasjonsfunksjon. Ikke på noen av disse områder synes forretningsbaserte prinsipper samlet sett å gi forbedringer i forhold til dagens kontantprinsipp eller anordningsprinsippet.

### **Kommunenes budsjett- og regnskapsprinsipper – anordningsprinsippet og særskilt investeringsbudsjett/regnskap.**

Kommunenes budsjett- og regnskapssystem er mer systematisk utviklet og utredet enn statens system. Periodiseringsprinsippet er det såkalte

anordningsprinsippet. Det innebærer at alle kjente utgifter og inntekter i året skal føres uavhengig av om de er betalt eller ikke. I tillegg er det særskilt budsjett og regnskap for investeringer og kapitalutgifter og -inntekter. Kommunal- og regionaldepartementet har ansvaret for systemet. Andre statlige instanser synes ikke å kjenne dette systemet. De tror at kontantprinsippet gjelder.

I Helseforetaksproposisjonen (Ot.prp. nr. 66 2000-2001) og Forskningsrådets resultatevaluering av Helseforetaksreformen hevdes for eksempel at sykehusenes budsjetter og regnskap tidligere ble ført etter kontantprinsippet og at dette var en medvirkende årsak til dårlig økonomisk styring av sykehusene. Derfor ble foreslått at regnskapsloven skulle gjelde for foretakene. Dette sier noe om kompetansenivået både hos dem som foreslo regnskapslovens system for helseforetakene og dem som senere har evaluert det. En interessant problemstilling, som burde vurderes, er hva staten kunne lære av kommunene og fylkeskommunenes budsjett- og regnskapssystem.

### **Helseforetakene – eksempel på offentlig virksomhet som styres etter forretningsbaserte regnskapsprinsipper.**

Den mest omfattende NPM-reform, hvor norsk offentlige virksomhet har gått over til forretningsbasert styring er helseforetaksreformen. I kap 8 er analysert virkninger av det. Den økonomiske styringen er i all hovedsak basert på regnskapene. Helseforetakene har ingen krav om budsjetter. Den overordnede styringen fra departementet er bestillingsbrev, drøftinger i foretaksmøter med statsråden og regnskaps- og resultatrapportering. Økonomikravet er normalt at foretakene ikke skal ha regnskapsmessig underskudd. For 2007 er det gjort unntak ved at økonomikravet er et samlet underskudd på 1,4 milliarder kroner. Det styres altså mot et regnskapsmessig underskudd.

Siden reformen ble iverksatt har foretakene samlet hvert år gått med regnskapsmessig underskudd. Etter fem år er de samlede underskudd akkumulert til 18 milliarder kroner. Helseforetakene framstår derfor nærmest som om de er på vei mot konkurs.

Årsaken til underskuddene er at helseforetakene etter de forretningsbaserte regnskapsprinsipper opererer med en kalkulert kostnad; avskrivninger. Det er ingen utgift som skal betales. Det er en beregnet størrelse som sammen med flere andre beregnede størrelser inngår i beregnede kapitalkostnader. Derved framkommer et tall for foretakenes økonomiske resultat. Spørsmålet er hvor relevant dette er. Foretakene drives ikke for å skape et økonomisk overskudd som skal deles ut til eieren, men for å sikre innbyggerne gode helsetjenester.

Dersom foretakene hadde ført sine regnskaper etter kommunenes og fylkeskommunenes prinsipper ville de med unntak for 2006 hatt positive nettodriftsresultater og de ville vist at det til sammen er gjennomført investeringer på 38 milliarder kroner i perioden 2002-2006. Dersom foretakene var styrt økonomisk gjennom offentlige budsjetter ville det klarere framkommet hvilke ressurser foretakene hadde til disposisjon til driften og investeringer, og de folkevalgte organer ville hatt full oversikt over hva som ble bevilget. Det ville også gitt bedre oversikt over konsekvenser av bevilgningene. I tillegg ville det gitt grunnlag for enklere kontroll og oppfølging.

Bruk av regnskapslovens styringsprinsipper for helseforetakene synes derfor ikke å ha bidratt til bedre økonomistyring. Heller tvert imot. De underskuddene helseforetakene har opparbeidet etter at regnskapsloven ble innført savner sidestykke når det gjelder styring av offentlig tjenesteproduksjon. De kan også være en hovedårsak til at hele reformen er blitt så omdiskutert og kommet i vanry.



## 2 BAKGRUNNEN FOR ØNSKET OM FORRETNINGSBASERT STYRING I OFFENTLIG VIRKSOMHET – New Public Management

### 2.1 Offentlig produksjon av produkter og tjenester

En betydelig del av produksjon av produkter og tjenester i et velferds-samfunn av vår type skjer i offentlig regi. Det gjelder til fellesgoder som forsvar, rettsvesen, deler av transportsystemet særlig veier og annen infrastruktur og mer ren offentlig administrasjon. Det gjelder storparten av helse- og sosialtjenestene, undervisningstjenester, oppveksttjenester og kultur. Produksjon av produkter gjelder særlig områder hvor det er naturlige monopoler som vannforsyning, renovasjon og avløp. Tidligere omfattet det også elektrisitetsforsyning, post, tele-tjenester og jernbane.

Offentlige virksomhet skiller seg fra privat forretningsvirksomhet. Den drives ikke for å skape økonomisk overskudd i form av fortjeneste som skal tilfalle eierne eller gi avkastning på innskutt kapital. Formålet med virksomheten er å dekke innbyggernes/befolkningens behov for disse tjenester og produkter. Virksomheten er i hovedsak fellesfinansiert av skatter og avgifter. Resultatet av virksomheten er den behovsdekning eller velferdsvirkning som oppnås.

Tradisjonelt blir offentlig virksomhet i økonomisk sammenheng delt i forvaltningsvirksomhet og forretningsvirksomhet. Skillet mellom forvaltningsvirksomhet og forretningsvirksomhet går i hovedsak på om brukerne betaler for tjenester og produkter (forretningsvirksomhet) eller om tjenester og produkter er fellesbetalte gjennom skattesystemet (forvaltningsvirksomhet). Forvaltningsvirksomhet henspeiler også på at styringen av virksomheten er mer direkte underlagt folkevalgte styringsorganer.

Når en skal utvikle styring og styringsmetoder for offentlig virksomhet er det blitt vanlig å dele den i:

- styring og planlegging
- myndighetsutøvelse
- produksjon av offentlige tjenester og produkter

Det første av dette er styring, ledelse og administrering av den offentlige virksomheten gjennom det politiske og administrative system som er utviklet til dette formålet. Den andre delen er utøvelse av myndighet stort sett basert på vårt system for lover og regler. Herunder kommer rettssystem og politi, forsvar og annen myndighetsutøvelse. Den tredje biten er den mer rene produksjon av produkter og tjenester.

Virksomhet knyttet til styring/planlegging og myndighetsutøvelse vil i hovedsak være basert på lover og regelverk. Det er det som kan identifiseres med begrepet forvaltningsvirksomhet. Tidligere var disse aktivitetene også den dominerende biten av offentlig virksomhet. Her er regelstyring basert på lover hovedelementet. Storparten av den offentlige ressursbruken i et moderne velferdssamfunn er imidlertid knyttet til produksjon av tjenester i de sektorer som er nevnt foran. Selv om disse også er basert på lover og regler er virkemidlene i styring, drift og utvikling forhold som budsjetter, virksomhetsplaner, personalutvikling, utdanning og ledelsessystemer.

Hovedskillet mellom tjenesteproduksjon og forvaltning er relativt klart. Innenfor virksomheter som i hovedsak driver forvaltning vil det



imidlertid også være innslag av tjenesteproduksjon. På samme måte vil det være innslag av forvaltning i virksomheter som i hovedsak driver tjenesteproduksjon. Skillet vil derfor sjeldent være knivskarpt.

Forvaltning gir assosiasjoner om at styringen i hovedsak skjer med utgangspunkt i lover og regler, styring ovenifra og byråkrati. Derfor kan betegnelsen forvaltning gi et misvisende inntrykk av hvordan offentlig produksjon av produkter og tjenester drives og utvikles. I Forskningsrådets resultatevaluering av sykehusreformen uttales blant annet:

*”Det tradisjonelle forvaltningsstyret vektlegger den legale siden av styringen, mens spørsmålet om oppfyllelse av politiske målsettinger har blitt overlatt til institusjonene selv. Atferdsendring ble skapt gjennom nye lover og regler og var på den måten toppstyrt. Den bedriftsøkonomiske styring derimot bygger på et vel gjennomtenkt insentivsystem som skal sikre at aktørene i bedriften agerer på den måten som gir best lønnsomhet for bedriften.”* (Forskningsrådet - Resultat-evaluering av helsereformen. S. 62)

En av de sterkeste politiske pådriverne for å omdanne sykehusene til bedrifter i form av foretak uttalte bl.a. følgende som begrunnelse:

*”Det viktigste med denne reformen blir kontroll med økonomien. Et sykehus driver ikke forvaltning. Det driver tjenesteproduksjon.”* (Uttalelse på møte 4. des. 2000 for de ansatte ved Buskerud sentralsykehus jf Alternativ evaluering av helseforetaksreformen s. 81)

Når bl.a.en kompetent virksomhet som Forskningsrådet og toppolitikere har denne unyanserte oppfatningen av hovedinnholdet i måten offentlig tjenesteproduksjon drives på, kan det være hensiktsmessig å skille mellom forvaltningsstyring og styringen av offentlig tjenesteproduksjon. Det er vel få av dem som arbeider i sykehus, undervisningsinstitusjoner, kulturinstitusjoner eller vannforsyning som vil si at de driver med offentlig forvaltning. De som mottar slike tjenester eller produkter oppfatter nok heller ikke det som mottas som forvaltning. For å unngå slike misforståelser kan det være mer

hensiktsmessig å utvikle en annen betegnelse på den delen av forvaltningsvirksomheten som er offentlig produksjon av produkter og tjenester. Det ville kanskje være en god ide å utvikle prinsipper for ”god produksjon av offentlige produkter og tjenester”.

For å styre, drive og utvikle denne typen offentlig virksomhet mest mulig effektivt er det utviklet omfattende systemer knyttet til områder som:

- budsjett- og regnskapssystemer
- plansystemer
- ledelsessystemer, organisering og personalutvikling
- utdanning

Disse systemer har naturligvis fellestrekk med lignende systemer utviklet for store forretningsvirksomheter. Stort sett er de systemer som er utviklet for offentlig sektor mer omfattende. Det gjelder særlig budsjett- og plansystemene. Det har sammenheng med at formål og rammebetingelser for disse to hovedtyper virksomhet er helt forskjellige. Dette kommer vi tilbake til.

I statsforvaltningen har innsalget av offentlig tjenesteproduksjon vært betydelig mindre enn i kommuneforvaltningen (kommuner og fylkeskommuner). Det er derfor i kommuneforvaltningen det mest er arbeidet med å utvikle gode systemer for offentlig tjenesteproduksjon. Statsforvaltningen kan derfor mangle innsikt i moderne styring av offentlig tjenesteproduksjon. Dessuten oppfatter store deler av statsforvaltningen seg som overordnet kommuneforvaltningen. Mange har vanskelig for å forstå at en kan lære noe av dem som man kan styre og kommandere.

**Fig 2. Styringsmetoder i offentlig produksjon av tjenester og produkter**

**GOD OFFENTLIG PRODUKSJON AV TJENESTER OG  
PRODUKTER - STYRINGSMETODER:**

Styres ikke som forvaltning (Lov- og regelstyring)

- Budsjett- og regnskapssystemer
- Plansystemer
- Organisering
- Ledelsessystemer og -kultur
- Utdanning, rekruttering og personalutvikling
- Bedriftskultur og etikk

## 2.2 New Public Management.

### **Hva er New Public Management?**

New Public Management (Heretter benevnt NPM) er en samling metoder knyttet til organisering, ledelse og styring som skal bidra til å effektivisere offentlig virksomhet. Det som særpreger NPM-metodene er at hovedvektvekt legges på å bruke marked, konkurranse og bedriftsøkonomiske styrings- og ledelsesprinsipper på offentlig virksomhet. Derfor består NPM-metodene i å bruke de styringsprinsipper og -metoder en bruker for forretningsbasert virksomhet på offentlig virksomhet.

Kjernen i forretningsbasert virksomhet er at resultatet det arbeides og styres mot er å gi virksomheten størst mulig økonomisk overskudd. Dette resultatmålet skal det styres mot uten å ta hensyn til eventuelle virkninger forretningsvirksomheten har for andre samfunnsmessige forhold. En må naturligvis sørge for å holde virksomheten innenfor gjeldende lov og regelverk og de avtaler virksomheten har inngått med andre. Dersom det er fri konkurranse og markedet fungerer vil dette i henhold til økonomisk teori også gi de beste samfunnsøkonomiske løsninger (jf bl. a. Sæther Mikroøkonomi).

Dette står i motsetning til offentlig virksomhet hvor målsettingen er å realisere velferdspolitiske og samfunnsmessige mål innenfor de inntektsrammer som virksomheten disponerer. Spørsmål om å skape et forretningsmessig resultat i form av økonomisk overskudd er irrelevant og vil som styringsmål være meningsløst. Det kunne for eksempel oppnås ved å la være å disponere inntektene i forhold til det som var grunnlaget for at inntektene ble bevilget til formålet.

I statsvitenskapelig litteratur (jf Hood, Christensen, Øgård) defineres NPM som om det omfatter det meste som foregår av reformer i offentlig forvaltning som:

- 1 Løpende utviklingstiltak som desentralisering, delegering, profesjonalisering av ledelse, brukermedvirkning og brukermålinger, kostnadsberegninger, aktivitets - og effektivitetsmåling, benchmarking og målstyring.
- 2 Bestiller/utførermodeller, konkurranseutsetting, oppsplitting av offentlig sektor i selvstendige selskaper styrt etter bedriftsøkonomiske prinsipper og innføring av forretningsmessige regnskapsprinsipper for offentlig virksomhet.
- 3 Ren privatisering og utvalg av offentlig virksomhet.

Det kan reises spørsmål om en så vid definisjon av NPM er interessant. Det omfatter da de fleste typer tiltak som alltid har vært brukt for å utvikle, forbedre og effektivisere offentlig sektor i Norge. Spørsmål om bruk av NPM kan da bli oppfattet som om en er for eller imot å effektivisere og utvikle/endre offentlig sektor.

**Fig 3. Hva er New Public Management****HVA ER NEW PUBLIC MANAGEMENT (NPM)?**

- Samling metoder av organisasjons, ledelses- og styringsmessig karakter for å effektivisere offentlig sektor.
- Marked og bedriftsøkonomiske styrings- og ledelsesprinsipper er idealet.
- Den anglo/amerikanske måte å utvikle offentlig sektor på.
- England, New Zealand og Australia er de land som mest systematisk bruker NPM.

Det er etter min vurdering mer interessant å se på de elementer som er spesiell for NPM og som skiller NPM fra annet utviklings- og effektivitetsarbeid i offentlig virksomhet. Det er særlig følgende forhold:

- (1) Privatisering og utsalg av offentlig virksomhet og avvikling av offentlig forsyningsansvar for tjenester og produkter.
- (2) Privatisering av leveransen/produksjonen av offentlige tjenester/tilbud. Ofte benevnt som konkurranseutsetting av hele offentlige virksomhetsområder.
- (3) Oppsplitting av offentlig virksomhet i selskaper (særlig aksjeselskaper) som styres etter rene bedriftsøkonomiske kriterier i stedet for av demokratiske valgte organer.
- (4) Klarere deling av virksomhetene i bestiller- og utførerenheter.
- (5) Tro på at mål og resultater for offentlig virksomhet lar seg kvantifisere på en enkel og entydig måte. Derved kan enkle resultatmål brukes til å styre og evaluere virksomheten. Virksomhetene kan tildeles ressurser på basis av disse kriteriene og derved redusere behovet for politiske prioriteringer.
- (6) Bruk av bedriftsøkonomiske insentisystemer som bonusordninger og resultatbaserte belønningssystemer for ledelse og nøkkelpersonale i offentlig virksomhet på linje med det som er vanlig i forretningsvirksomhet.

(7) Innføring av forretningsbaserte regnskaps- og budsjettprinsipper.

Alle disse metodene er nær knyttet til troen på at mer bruk av standard bedriftsøkonomiske styringsprinsipper og marked med konkurranse mellom flere leverandører vil bidra til å effektivisere offentlig virksomhet. Metodene innebærer en nedtoning i deltakelse fra folkevalgte styringsorganer i frambringelsen av offentlige tjenester.

### **Bestiller-/utførermodellen og selskapsdannelser.**

Den ”mildeste” formen av disse tiltak er å dele opp offentlig virksomhet i bestiller/utførermodeller. Der hvor en offentlig avdeling tidligere hadde et totalansvar for å løse oppgaven/yte tilbudene deles virksomheten i en bestiller- og en produksjonsfunksjon. Bestillerfunksjonens oppgave blir å definere hva som skal gjøres eller leveres (mengde og kvalitet), stille økonomiske krav og kontrollere hvor god leveransen har vært. Produksjonsenhetens oppgave blir så å gjennomføre oppgaven eller leveransen. I større offentlige virksomheter er dette en vanlig oppdeling av virksomheten. En kan til og med si at den vanlige måten å gjennomføre offentlig virksomhet på er at et folkevalgt organ bestiller hva som skal gjøres, mens administrasjonen og underliggende organer gjennomfører virksomheten i henhold til bestillingen fra de folkevalgte.

Når produksjonsenheten skilles ut som et mer selvstendig foretak eller selskap med såkalt profesjonelt styre (i motsetning til politisk sammensatt styre) eller et ordinært aksjeselskap styrt etter forretningsmessige prinsipper er en over i New Public Management. Det er også vanlig å pålegge slike foretak/selskaper krav om å levere et resultat i form av økonomisk overskudd eller fastsatt som en prosentandel av egenkapitalen foretaket/selskapet disponerer. Store deler av statlig virksomhet er blitt skilt ut i selskaper og foretak (jf Tryggstad m flere Den nye staten). Eksempler er Televerk (Telenor AS), Postverk (Posten AS), Luftfartsverket (Avinor AS), eiendomsforvaltning (Entra Eiendom AS), vegvedlikehold (Mesta AS).

**Fig 4. NPM-tiltak****NPM-TILTAK**

- Bestiller-/utførermodeller og konkurranseutsetting av hele virksomheter.
- Oppsplitting av offentlig virksomhet i selskaper/AS som styres etter bedriftsøkonomiske prinsipper i stede for av folkevalgte.
- Privatisering og utsalg av off. virksomheter.
- (Naiv) tro på at resultatene av off. virksomhet lar seg måle.
- Innføring av forretningsbaserte regnskaps- og budsjettprinsipper i offentlig sektor.

Selskaper brukes også i kommunene, særlig på virksomhetsområder som kommunalteknikk, eiendomsforvaltning og helse og sosialtjenester. De dominerende former her er imidlertid kommunale foretak (KF) og interkommunale selskaper (IKS). Kommunale foretak er fortsatt en del av kommunen og overordnet beslutningsmyndighet er kommunestyret. Interkommunale selskaper er organisert for å ivareta samarbeid mellom to eller flere kommuner om vanlige kommunale fellesoppgaver i fellesskap. Deltakerkommunene er fortsatt fullt ut økonomisk ansvarlig, men styringen ivaretas av representanter som er valgt av kommunestyrene eller fylkestingene. Intensjonen er selvsagt at disse selskapene eller foretakene skal drives som om de er offentlig virksomhet. Ved å begrense de folkevalgtes deltagelse i styringen av slike virksomheter (slik det nå er forslag om) vil en i realiteten føre disse selskapene ut av den kommunale virksomheten og nærmere aksjeselskapene.

En ser svært ofte at interkommunale selskaper, som deltakerkommunene er fullt ut ansvarlig for, blir blandet sammen med aksjeselskaper for lignende oppgaver. Det mest kjente eksempelet er aksjeselskapene for vannforsyning og avløp på Nedre Romerike. Dette er ikke interkommunale selskaper, men har omtrent samme status som om en kommune overførte sin vannforsyning eller sine avløpsanlegg til

et aksjeselskap. Mao til virksomheter som skal styres etter forretningsbaserte økonomiske prinsipper.

I forhold til prinsipper for god styring av offentlig produksjon av tjenester og produkter blir det to viktige forskjeller:

- (1) De folkevalgte organer skal ikke blande seg inn i gjennomføringen av virksomheten. De kan bestemme målene, sette ressursrammer og evaluere resultatene. Det profesjonelle styret sammen med ledelse og administrasjon har ansvaret for gjennomføringen.
- (2) Modellen synes å bidra til behov for å bygge opp samme kompetanse både i bestiller og utførelsenheten. Hierarkiet mellom dem som setter mål/krav og dem som utfører jobben blir lengre. Modellen virker derfor byråkratiserende og det blir derfor vanligvis flere knyttet til administrasjon av virksomheten.

Eksempler på slik organisering er vannforsyningen i Bergen Kommune jf vedlegg 1.

### **Konkurransetsetting.**

Ved full konkurransetsetting går en ett skritt videre. Da må den offentlig eide produksjonsenheten konkurrere med rene private forretningsvirksomheter om kontraktene. Det kan også bli aktuelt å selge eller avvikle den offentlig eide produksjonsvirksomheten slik at bare forretningsbaserte virksomheter kan konkurrere om kontraktene. Da er produksjonen i den offentlige virksomheten i realiteten privatisert. Det er fortsatt et offentlig ansvar at tjenestene blir levert og det offentlige kan fortsatt finansiere virksomheten fullt ut over sine budsjetter.

Dette er et forsøk på å skape et konkurransemarked for produksjon av offentlige produkter og tjenester. Men det frikonkurransemarked økonomisk teori baserer seg på er ulikt. På disse områder dreier det seg vanligvis om å inngå avtaler med en varighet på 3 til 5 år hvor en leverandør har monopol på leveransen. Ved periodens slutt iverksettes ny konkurransetsetting. Det er slettes ikke sikkert slike kvasimarked på lengre sikt gir de samme effekter som et frikonkurransemar-



ked. Løsningene kan også utvikle seg til monopollignende løsninger for dem som besitter kontraktene.

Konkurransetsetting er noe annet enn anbud og tilbud knyttet til leveranser fra private leverandører til offentlig virksomhet. En mer dekkende betegnelse på konkurransetsetting er derfor **privatisering av tilbudet av offentlige tjenester og produkter**. I transportsektoren og vegvesenet er konkurransetsetting satt i system som driftsform jf pkt 2.2. Det brukes også i noen større kommuner (Oslo og Bergen) til frambringelse av helse og sosialtjenester, særlig innefor eldreomsorgen (hjemmehjelpstjenester og sykehjemstilbud). Det er først og fremst store kommuner som har benyttet slik organisering.

### **Full privatisering.**

Full privatisering av offentlig virksomhet innebærer at en overlater til private leverandører å framskaffe og fordele tjenester/tilbud som tidligere ble dekket av offentlig virksomhet. Det innebærer at en overlater til markedet å dekke slike tjenester og tilbud. Fortsatt vil det offentlige kunne influere tilbudene blant annet ved å sette krav til leverandører som får adgang til markedet og hvordan atferden skal være i markedet. Det offentlige kan også fortsatt eie virksomheter som deltar i markedet. De må imidlertid delta etter de samme retningslinjer og krav som stilles til de privat eide leverandørene. Eksempler på store norske virksomhetsområder som er blitt privatisert er teletjenester, elektrisitetsforsyning og transporttjenester.

### **Bruk av selskaper – resultatindikatorer.**

En del av NPM-ideologien, uavhengig av konkurransetsetting og bestiller utførermodeller, er å overføre offentlig virksomhet til selskaper organisert som aksjeselskaper eller lignende med styring basert på forretningsmessige kriterier. Den mest omfattende reform av denne type er omorganiseringen av sykehusvesenet fra fylkeskommunal virksomhet til statlige foretak. Resultatene av offentlig virksomhet er å sørge for å dekke samfunnsmessige og velferdspolitiske mål. Det sier seg derfor selv at å styre mot mål som økonomisk overskudd blir meningsløst for slike selskaper.

Styring av slike selskaper er en stor utfordring. Den bedriftsøkonomiske styring må kunne kombineres med konkrete resultatmål eller gode nok indikatorer på hvordan de realiserer sine samfunns- og velferdspolitiske mål. Skal slik styring fungere godt er en som et minimum avhengig av at det kan utvikles indikatorer som viser den reelle resultatutvikling.

Resultatindikatorene knyttes ofte til ressurstildeling gjennom finansieringsordninger. Statens finansiering av høyskoler og universiteter er f. eks. basert på antall uteksaminerte studenter og publisering av forskningsresultater i bestemte former. Sykehusene får finansiering avhengig av antall behandlede pasienter og deres diagnoser o.s.v. Det sentrale spørsmål blir hvor ”gode” er de indikatorer som anvendes. Indikatorene må være gode resultatmål for det som er de virkelige målsettinger for virksomheten og de må ikke kunne manipuleres av virksomhetene. Erfaring fra bruk av slike indikatorer viser at det er vanskelig og kanskje umulig å utvikle dem så enkelt og klart at de kan brukes for eksempel til ressurstildelingen uten store sidevirkninger. Muligheten for å utvikle slike indikatorer er derfor en reelle begrensning for hensiktsmessig bruk av denne typen incentivbaserte finansieringsordninger.

Et problem er at NPM-ideologien og troen på styring gjennom selskaper er så sterk at en satser på slike løsninger selv om de nødvendige betingelsene for at slike løsninger skal gi gode resultater ikke foreligger (jf Tranøy 2006 Markedets makt over sinnene). Et slikt forhold er at en velger å bruke indikatorer selv om de ikke er gode nok resultatmål og kan gi feilaktig fokus for virksomhetene. Følgende krav må stilles til gode resultatmål eller indikatorer på resultatmål (jf Østre 2007 Resultatstyring i offentlig forvaltning pkt 5.1) :

- Samvariasjon mellom indikator og reelt resultat må være stor.
- Indikatoren må ikke kunne manipuleres av virksomheten.
- Indikatorene må kunne veies sammen til helhetsresultater.
- Ikke gi utilsiktede adferdsendringer.
- Ikke påvirkning av forhold som virksomheten ikke kontrollerer.

Eksempel på en lett manipulerbare indikator er ventelister som indikator på behov for helsetjenester. Dersom lange ventelister bidrar til økt ressurstildeling må en forvente at ventelistene blir lengre. Motsatt, dersom korte ventelister er et suksesskriterium må en forvente at de blir redusert. Ventelister er på den annen side et viktig redskap for å styre og planlegge driften av sykehus og sykehusavdelinger. Derfor er det uheldig å lage incentiver som bidrar til at slike lister manipuleres.

Tilskudd til forskning på høyskoler og universiteter er for eksempel basert på antall artikler institusjonen har i godkjente tidsskrifter uavhengig av innhold og relevans i artiklene. Dette påvirker naturligvis både forskningsområder og forskningstema uten at det gir noen garanti for bedre forskning eller forskning med større nyttevirkning. Sannsynligvis er en utilsiktet effekt ensretting i forskningen. Fra helsesektoren har vi eksempler på at operasjoner feilkodes for å gi større inntekter. Virkelig galt kan det bli dersom helsepersonell lar seg påvirke så sterkt av de økonomiske incentiver at de velger den behandlingsform som er mest lønnsom for sykehuset og ikke den behandlingsform som er best for pasienten.

### **Forretningsbaserte regnskapsprinsipper.**

Innføring av forretningsbaserte regnskapsprinsipper med deres økonomiske resultatmål betyr at offentlig virksomhet blir målt økonomisk etter samme prinsipper som forretningsvirksomhet. Det dreier seg om å innføre nye prinsipper for den økonomiske og finansielle styring av offentlig virksomhet. Denne aktiviteten betegnes også som New Public Financial Management (jf Voldnes). Budsjett og regnskap er de viktigste redskap for å drive økonomistyring i offentlig virksomhet. Ved å gå over til forretningsmessige regnskapsprinsipper kan en derfor hevde at da er de bedriftsøkonomiske styringsprinsipper også nedfelt som hovedprinsipper for økonomistyringen i offentlig virksomhet.

## 2.3 Drivkreftene bak NPM

### **Generelt.**

Noen benevner NPM som den angloamerikanske måten å utvikle offentlig virksomhet på. Storbritannia, New Zealand og Australia synes å være de landene som mest bevisst og systematisk har satsset på NPM for å endre sin offentlige sektor. De landene som først innførte forretningsbasert regnskapsprinsipper for sitt statsbudsjett og -regnskap og som har gått lengst i denne retning er for eksempel disse landene (jf NOU 2003:6 kap 6). Innføring av forretningsbaserte regnskapsprinsipper synes nettopp å åpne for mer omfattende bruk av NPM-metodene. Det er også en mer eller mindre skjult agenda for pådiverne (jf Ellswood, Newberry og Enthowen).

Troen på NPM-metodene synes å være basert på to teser:

- 1 Offentlig virksomhet er mindre effektiv enn privat sektor. Det hevdes ofte at privat sektor er 15-20 pst mer effektiv.
- 2 En god offentlig sektor er en liten offentlig sektor.

Nærings- og Handelsdepartementet engasjerte KPMG (Et av de fire store revisjonsselskapene) til å utrede OPS-løsninger. I deres rapport hevdes at i England er oppnådd gevinster i størrelsesorden fra 4 til 30 pst (jf KPMG-rapport avgitt til Nærings- og Handelsdepartementet. 2003).

Den andre tesen følger i prinsippet blant annet av den første tesen. Dessuten er det en tese i økonomisk teori at innkreving av skatteinntekter gir et samfunnsøkonomisk effektivitetstap. Derfor er det viktig å unngå for høy skatteinnkreving. Dette er et viktig argument for å holde den skattefinansierte del av offentlig sektor lav.

**Fig 5. Drivkreftene bak NPM****DRIVKREFTENE BAK NPM**

- Off. virksomhet mindre effektiv enn privat virksomhet – 15-20 pst. eller mer antydes.
- En god off. sektor er en liten off. sektor.
- IMF, Verdensbanken, OECD, sentralbankene, finansdepartementer.
- Mange aktører har økonomiske interesse i en slik utvikling.
- Politisk ideologi
- Vise politisk handlekraft.

Et sentralt spørsmål er derfor om det finnes god dokumentasjon på at når offentlig virksomhet konkurranseutsettes, organiseres via rene markedsløsninger eller privatiseres så blir den mer effektiv. Tilhengere av NPM (jf KPMG-rapporten nevnt ovenfor) hevder at de har det. De undersøkelser som det henvises til i slike sammenhenger er i stor grad gjennomført av institutter som er opprettet med formål å fremme de særskilte NPM-løsningene. Det er også svært vanskelig å evaluere slike løsninger. De som evaluerer er ofte de samme som har vært pådrivere for løsningene, og de som bestiller og styrer evalueringene er medvirkere i de nye selskapene som ledere og ansatte.

**Reduserte offentlige utgifter.**

Noen av de sterkeste pådriverne for NPM er, som nevnt, dem som frykter at den store fare i økonomien er høye offentlige utgifter. De må finansieres med høyere skatter. Det kan gi ineffektivitet i det økonomiske systemet og til og med undergrave det. En viktig effekt av NPM er nettopp at det bidrar til lavere offentlige utgifter ved at offentlig virksomhet eller fellesskapsløsninger finansiert ved skatter konverteres til markedsløsninger. Da finansieres virksomheten ved at brukerne betaler direkte for tjenesten og de skattefinansierte offentlige utgifter blir mindre. Derfor finner en sterke pådrivere for

NPM i de miljøer som har ansvar for å holde de offentlige utgifter lave og som mest frykter virkningene av en stor offentlig sektor. De miljøer finner vi i finansdepartementene, sentralbankene og lignende internasjonale miljøer som Verdensbanken, IMF (Det internasjonale pengefond) og OECD. Disse internasjonale miljøene har så sterk tro på disse løsningene at de til og med påtvinger dem land, som er avhengig av støtte fra dem, gjennom de betingelser de gir for å yte støtte. Lignende adferd har også sentralbankene når de blir gitt myndighet av politikerne til å fastsette rentene. Det bidrar til at skillet mellom de politiske elementene og de teoretisk og analytiske elementene i den økonomiske politikk blir mer uklare. Økonomene blir også politikere.

Et helt spesielt forhold er at det blir satt øvre grenser for hvor stor den offentlige gjeld eller utgifter kan være i forhold til bruttonasjonalprodukt. Slike regler er for eksempel laget for britisk økonomi og for Euro-landene gjelder Maastrichts kriteriene. En av bestemmelsene der er for eksempel at samlet offentlig gjeld ikke skal overstige 60 pst. av BNP. Dette medfører at lånefinansiering av offentlige investeringer må begrenses. Dersom private aktører i stedet lånefinansierer investeringene mot at det offentlige betaler utgiftene blir dette ikke offentlig gjeld. Prosjektene kan da gjennomføres uten at gjeldskravet overskrides. NPM-løsningene er svært godt egnet til å kamuflere offentlig gjeld og langsiktige betalingsforpliktelser. Dette har gitt NPM-løsninger som OPS ekstra vind i seglene (jf). I enkelte land er dette nærmest å betrakte som en ny finansindustri. (OPS eller PPP er offentlig privat samarbeid om investeringer i bygg og anlegg hvor private selskaper lånefinansierer offentlige investeringer, mens det offentlige betaler finansieringskostnadene over lånenes løpetid.)

### **Økonomiske egeninteresser – ”baklommen”.**

I tillegg til disse forhold er det viktig å være oppmerksom på at mange aktører kan få store økonomiske gevinster av slike løsninger. Ved konkurranseutsetting og privatisering av offentlig virksomhet åpner det seg betydelige nye forretningsmuligheter for private. Pådriverne for slike løsninger er derfor svært ofte bransjer eller bedrifter som ser

slike muligheter. Entreprenørbransjen var for eksempel sterk pådriver for å konkurranseutsette vedlikeholdet av veiene våre. Banker er pådrivere for OPS. Det gir dem et nytt markedsområde – finansiering av slike selskaper. Ved tradisjonelle løsninger står offentlig sektor selv for finansieringen. Da er det ikke behov for lånefinansiering i bank. Dersom offentlig sektor selv lånefinansierer i markedene blir rentemarginene lavere enn de marginer som kan oppnås hos selskapene.

Det var kanskje ikke tilfeldig at statsråden, som la til rette for privatisering av energiforsyningen, kom fra Norsk Hydro. I henhold til Ot.prp nr. 43 (1989/90) ”Energiloven” skulle målene for energiforsyningen etter reformen være uendret. I proposisjonen ble uttalt

*”Arbeidet for deregulering og konkurranse innen kraftforsyningen innebærer ikke noen endring i de grunnleggende målene for kraftforsyningen. Målet er fortsatt å sikre en samfunnsøkonomisk rasjonell utnyttelse av kraftressursene, legge til rette for en sikker kraftforsyning og utjevne prisene til forbrukerne”.*

Endringene innebar også at det ble etablert et nordisk kraftmarked og integrering i et større europeisk energimarked avhengig av overføringsnett. Den viktigste effekt av denne omformingen var at strømprisene ble markedstilpasset og at energiverkene ville bli drevet ut fra målsettingen å gi størst mulig overskudd i stedet for å sikre strømforsyningen i eget forsyningsområde til stabile priser. Siden strømprisene i Norge var lavere enn i andre land måtte dette føre til at det norske prisnivået ville bli tilpasset det europeiske prisnivået; dvs. en kraftig økning i prisene. Den viktigste bieffekt vil være at økonomisk overskudd og markedsverdien av elektrisitetsverkene ville måtte øke voldsomt (jf Watten/Diesen). Dette har slått til i enda større grad enn det som ble forventet.

Den største private eier av elektrisitetsproduksjon i Norge er Norsk Hydro. Det private selskap som kunne forvente å tjene mest på omstruktureringen var følgelig Norsk Hydro. Statsråden vendte tilbake til Norsk Hydro. Siden økte børsverdier påvirker lederens lønnsnivå

og bonusordninger ga dette den tilbakevendte direktøren også direkte personlige økonomiske gevinster.

I Norge er lønnsnivået for ledelsen i offentlige tjenesteproduksjon betydelig lavere enn for forretningsvirksomhet. Hensiktsmessighe-ten ved dette kan selvsagt diskuteres. Når offentlig virksomhet skilles ut i selvstendige selskaper styrt etter forretningsmessige prinsipper er et entydig resultat at lønnsnivået for ledelsen blir vesentlig hevet. Ledelsen er ofte også pådriverne for de nye løsningene. Dette har skjedd både i forbindelse med sykehusreformen, omstukturreringen av de kommunalt eide energiverkene til aksjeselskaper og ASifiseringen av statlig virksomhet.

Da Entra Eiendom ble etablert (2001 første fulle driftsår) var godtgjørelsen til adm. dir. og styret henholdsvis 1, 4 mill kr og 0,37 mill. kr. Det siste regnskapsår 2006 var godtgjørelsene henholdsvis 3,7 og 1,4 mill. kr. I 2007 ble adm.dir sparket bl.a. fordi Riksrevisjonen påviste at ”verdiøkningene” selskapet hadde skapt delvis skyldes at eiendomsverdier var oppført til for lave beløp i åpningsbalansen i 2001 og at verdiutviklingen for øvrig var en konsekvens av generell rentereduksjon og økte eiendomspriser mer generelt. Mestas adm. dir mottok godtgjørelse på 2 mill kr i 2003 første driftsår selskapet var aksjeselskap. I 2006 var godtgjørelsen økt til 3 mill. kr. Selskapets regnskapsresultat før skatt har samtidig blitt redusert fra et overskudd på 283, 3 mill kr i 2003 til et underskudd på 261,6 mill. kr. i 2006 (jf årsrapporter Mesta as 2003 og 2006 og Entra Eiendom as 2001 og 2006). De 19 fylkeshelsesjefene, som hadde det overordnede ansvar for å administrere sykehusene før helsereformen i 2002, hadde en gjennomsnittslønn under 500.000 kr. I 2003 hadde de fem administrative ledere for regionhelseforetakene en gjennomsnittslønn på 1,3 mill.kr. Gjennomsnittslønnen for direktørene for de enkelte helseforetakene var 801.800 kr (jf Dagbladet nett, 10. nov. 2003).

### **”Blind” tro på omstruktureringer.**

Det vil alltid være store utfordringer og vanskelige avveininger knyttet til utvikling og prioriteringer ved offentlige velferdstjenester. Det



er derfor lett å gripe til store omstruktureringer i den tro at det vil løse problemene. NPM-tiltakene representerer en annerledes og ny tenking om offentlig virksomhet. De selges inn for å løse kostnads- og effektivitetsutfordringer. Ved å ty til slike løsninger kan en gi inntrykk av nytenking, handlekraft og løsningsorientering. Enkelte politikere og ledelsen har behov for å skape slike inntrykk. Dette er et velkjent fenomen.

Det er imidlertid gode eksempler på at ”nissen ble med på lasset”. En av hovedintensjonene med sykehusreformen var å få bedre kontroll med utgiftene til sykehusene. Resultatet er imidlertid at underskudd og budsjettoverskridelser ikke er blitt mindre, tvert imot. I løpet av de fem første driftsårene har helseforetakene sett under ett til sammen et akkumulert regnskapsunderskudd på 18 milliarder kroner (jfr Årsrapport for 2006 fra beregningsutvalget for spesialisthelsetjenestene). Slike underskud var en ikke i nærheten av da fylkeskommunene hadde ansvaret.

Når aktørene, som kjempet gjennom reformen likevel er fornøyd, begrunnes det med at reformen har bidratt til større produksjon, reduserte ventelister og større produktivitet (jfr Forskningsrådets resultat evaluering). Det grunnleggende spørsmål er imidlertid om dette kunne vært oppnådd ved utvikling av det tidligere system ved bedre finansieringsordninger, å stimulere til samarbeidstiltak, utvikling av ledelse og lignende. Alt dette er elementer i system for god offentlig tjenesteproduksjon. De meget kostnadskrevene og konfliktskapende omstruktureringene reformen representerte bidro kanskje negativt i de forbedringer en var ute etter å realisere.

De rasjonelle argumenter ut fra pro et contra vurderinger vil alltid være koblet sammen med ideologiske vurderinger og hensyn. I politikken går en viktig ideologiske skillelinje mellom hvordan offentlig virksomhet vurderes i forhold til privat virksomhet. De som har en sterk ideologisk tro på at marked og forretningsbaserte løsninger er bedre og mer effektive enn offentlig virksomhet vil støtte NPM-tiltakene, mens det motsatte vil gjelde for dem som har større tro på

fallsesskapsløsninger og offentlige virksomhet. De ideologiske holdningene er sannsynligvis mest avgjørende for hvilken holdning en vil ha til NPM-tiltak i forhold til drift etter prinsipper for god tjenesteproduksjon.

### **Risikohåndtering.**

Etter at det har vist seg at NPM tiltak av typen OPS f. eks. gir langt høyere kapitalkostnader enn om dette ble drevet av offentlig sektor selv er dukket opp ett nytt argument for privatiseringen; risikohåndtering. Det går ut på at denne typen prosjekter innebærer ulike typer risiko. Det er særlig risiko knyttet til renteutvikling, risiko for kostnadsoverskridelser i byggeperioden og risiko knyttet til uforutsette forhold som kan dukke opp i driftsfasen. Når offentlig sektor selv står for bygging og gjennomføring hevdes at risiko ikke ville bli tatt hensyn til og den har ingen kostnad. Når virksomheten utfases til private selskaper vil de måtte ta hensyn til risikoen og prissette den i sine anbudskalkyler. Derfor får prosjektene en riktigere kostnad. Den høyere kostnaden skyldes at det offentlige ikke tar med risikokostnadene i sine kalkyler.

Det vises også til diskusjoner om ansvarsforhold i forbindelse med sammenrasing av Hanekleivtunellen på E18 Vestfold. Hadde ikke Vegvesenet selv stått for bygging av den sammenraste tunnelen ville en entreprenør hatt ansvaret og måtte betale utbedringene. Da hadde ikke veidirektøren måtte ta ansvaret og hadde kanskje sluppet å trekke seg fra sin stilling. Tilsvarende er det med OPS. Da vil OPS-selskapet ha ansvaret. Det hevdes at OPS bør brukes selv om det gir dyrere løsninger.

I motsetning til dette står at private selskaper som driver offentlig virksomhet for det offentlige basert på faste økonomiske kontrakter har en større risiko enn når det offentlige selv står for virksomheten. Private selskaper må betale en høyere rente på sine lån bl.a. fordi kreditrisikoen er høyere. Dersom selskapet ikke er i stand til å gjennomføre prosjektet vil det offentlige fortsatt sitte med ansvaret for gjennomføringen. Risiko vil både kunne gi gevinster og tap. Dette må også tas hensyn til. Det er for eksempel vanlig i det offentlige å

operere med at kostnadsanslag for byggeprosjekter har en usikkerhet på +/- 10 pst.

**Fig 6. NPM - virker det?**

### **NPM - VIRKER DET?**

- Omdiskutert om NPM gir mer effektive løsninger.
- Hvem tjener, hvem taper?
- Tjener: Aktører som får nye forretningsmuligheter, konsulentbransjen, ledelsen/ny ledelse.
- Taper: Dem som bærer omstillingskostnadene/samfunnet/lokalsamfunn, ansatte som mister arbeid og rettigheter.
- Brukerne – vanskelig å vurdere.



## 3 KOSTNADS- OG INCENTIVVIRKNINGER VED KONKURRANSEUTSETTING

### 3.1 Kostnadssammenligninger ved konkurranseutsetting.

Et hovedproblem med sammenligninger av utgifter og kostnader ved NPM-løsninger og mer ordinær offentlig virksomhet er at de ikke er sammenlignbare fordi de leverer ulike produkter og tjenester. Konkurransesettingen av vegvedlikeholdet i Norge kan belyse det. Tidligere hadde Statens Vegvesen ansvaret for vedlikeholdet av våre riksveier. De hadde et totalansvar som omfattet alt fra løpende vedlikehold, asfaltering, utbedring etter skader, snørydding osv. Omfanget og innsatsen ble styrt særlig av bemanning og budsjettbevilgninger. Målet for innsatsen var å få så godt vedlikehold ut av bevilgningene som mulig både på kort og lang sikt.

Produksjonsvirksomheten i det ”gamle” vegvesenet ble først omorganisert til Mesta as. Dette selskapet inngikk så kontrakter med sin ”eier” om vedlikeholdet for bestemte vegstrekninger. Disse ble kalt overgangskontrakter og ble tildelt uten konkurranse. Overgangskontraktene ga vedlikehold som kostet mer enn det gamle systemet (ca.10 pst). Senere ble kontraktene konkurransesatt. Det ga betydelige innsparinger (Ca. 30 pst jf rapport fra ViaNova) i forhold til overgangskontraktene. Spørsmålet om det ga besparelser i forhold til det gamle systemet eller alternativ organisering i divisjoner eller

egne produksjonsavdelinger er imidlertid ubesvart. Det skyldes flere forhold:

- 1 For det første var det i det ”gamle” systemet planer om å redusere kostnadene med anslagsvis 20 pst ved å gå over til klarere produksjonsenheter og redusere beredskap og sikkerhet ved å fjerne en god del av det gamle systemet med lokale vegstasjoner og lokal vegberedsskap. Denne ”gevinsten” er tatt ut i forbindelse med konkurranseutsettingen. Mange vil hevde at den til og med på en bedre måte kunne bli tatt ut i drifts – og vedlikeholdsmodeller organisert etter mer vanlige offentlige systemer.
- 2 For det andre, det nye systemet krevde nye administrative opplegg for å gjennomføre konkurranseutsettingen og kontrollere at standarder og kontraktsbetingelser blir oppfylt. Disse kostnadene må tas med når en skal sammenligne med offentlig ivaretakelse av vedlikeholdet. Det er derfor ikke tilstrekkelig å se på kostnadene i utførende enheter alene.
- 3 For det tredje vil det i løpet av avtaleperioden komme tilleggsregninger for ekstraordinært vedlikehold som kontraktene ikke omfatter. Disse vil en ikke ha oversikt over før avtaleperioden er sluttført.
- 4 For det fjerde må en også vurdere den status vegsystemet har etter at avtaleperioden er sluttført. Har systemet ført til ekstraordinære behov for mer fundamentale utbedringer?
- 5 Dessuten må naturligvis vurderes om de to ordninger gir ulik effekter for framkommelighet og sikkerhet i vegsystemet.

Hva som blir totaleffekten er ikke mulig å avgjøre på forhånd. Det er lettere å se hvem som er vinnere og hvem som er tapere. Vinnerne er sannsynligvis de private aktører som får kontraktene, konsulentene som får nye utredningsoppdrag og ledelsen i selskapene som ofte får bedre lønnsbetingelser (jf lønnsutviklingen i ledelsen for Mesta AS)

Tapere er de som må ”betale” for omstruktureringen. Det er dem som mister sitt arbeid og får dårligere pensjonsrettigheter, og samfunnet

som må dekke omstrukturingskostnader i form av blant annet trygdeutgifter.

Om brukerne har fått bedre framkommelige og trafikksikre veier som følge av konkurranseutsettingen er det delte oppfatninger om jf blant annet diskusjonen etter gjennsnødde veger på Sørlandet i vinter. Slike målinger er vanskelige å gjennomføre, og foreligger ikke i tilstrekkelig grad.

Om samfunnet sett under ett har ”tjent eller tapt” vil bli et komplisert regnestykke hvor de enkelte faktorer må settes sammen i et regnestykke som vil ha karakter av en omfattende nytte/kostnadsanalyse. Slike analyser er ikke gjennomført.

Hoveddrivkraften for selskapene som får konkurranseutsatte kontrakter er å skape størst mulig overskudd. Dess mindre og billigere vedlikeholdsinnsett selskapene leverer dess bedre resultater får selskapene. Målsettingen for disse selskapene vil derfor være å bruke minst mulig ressurser på vedlikeholdet av vegene. Siden inntektene er gitt vil det bidra til å gi selskapene størst mulig fortjeneste som er målet for de private virksomhetene. Selskapene skal oppfylle vedlikeholdsstandarder definert i forbindelse med kontraktsinngåelsene. Det må derfor utvikles systemer som kontrollerer at disse standarder blir oppfylt.

Den økonomiske drivkraften for ordinær offentlig virksomhet er annerledes. Da bevilger folkevalgte organer mer faste beløp som skal brukes til vedlikehold av veiene. Målet for disse virksomhetene er å maksimere vedlikeholdet gitt den bevilgning som står til disposisjon. Mao å disponere vedlikeholdsbevilgningene slik at en får mest eller best mulig vedlikehold for de bevilgete beløp. Effektivisering og utvikling i mer tradisjonelt drevne offentlige virksomheter dreier seg derfor om å utvikle virksomhetene slik at de leverer mest/best mulig vedlikehold for pengene.

I forbindelse med endringene i vegvesenet var både entreprenørbransjen, de store konsulentselskapene og politikerne pådriverne for å få

endringene. Et viktig funn er for eksempel at dem som har fått kontraktene er de største entreprenørselskaper. Mindre og mellomstore entreprenører har selv sagt ikke fått hovedkontrakter. De er derfor blitt underleverandører til de nye kontraktsinnehaverne i stedet for vegvesenet eller de er forsvunnet inn i de store entreprenørselskapene. En viktig endring i det nye systemet er derfor at de mindre entreprenører konkurreres ut og en får en sterkere konsentrasjon i anleggsbransjen (jf Via Nova analysen 2003).

### 3.2 Incentiver ved offentlig produksjon og konkurranseutsetting.

Påstander om at konkurranseutsetting gir mer effektiv frambringelse av offentlig finansierte tjenester er mer basert på at en **tror** konkurranse mellom flere private leverandører gir incentiver til at tjenester og tilbud ytes mer effektivt enn på at det foreligger **vitenskapelig dokumentasjon** på at konkurranseutsettingen gir økt effektivitet. Det forutsetter bl.a. at det kvasimarked som er skapt vil fungere.

Den økonomiske drivkraften for at offentlige ivaretagelse av produksjonen skal oppnå effektiv ressursbruk, er hovedsakelig knyttet til at virksomhetene skal maksimere produktet i form av tjenester eller resultat gitt budsjettbevigning; dvs. produktmaksimerende atferd. Ved vedvedlikehold er den største usikkerhetsfaktoren mht kostnader vintervedlikeholdet. Dersom kostnadene blir lavere enn forventet vil frigitte midler kunne brukes til økt basisvedlikehold. Bli kostnadene høyere enn forventet går det ut over basisvedlikeholdet. Muligens vil produktmaksimerende adferd gi et press mot økte bevilgninger.

Grunnlaget for forslaget om budsjettbevilgningen vil være analyser av hvordan vedlikeholdet kan drives mest mulig effektivt, hvilket vedlikeholdsbehov en står overfor og hva slags vedlikeholdsstandarder en skal oppnå. Dette vil så måtte avveies mot de samlede bevilgningsrammer for statens virksomhet og behovet for bevilgninger til andre formål og oppgaver.



**Fig 7. Kostnadssammenligninger - vanskelig**

**KOSTNADSSAMMENLIGNINGER  
KONKURRANSEUTSATT OG OFFENTLIG  
PRODUKSJON – VANSKELIG**

- Ytes det samme?
- Kostnader med å administrere og kontrollere konkurranseutsetting.
- Tilleggsreninger for ytelser som ikke er en del av kontraktene?
- Langsiktige virkninger etter kontraktsperioden.
- Kvalitet i tilbudene.

Resultatet vil så bli en konkret bevilgningsramme til vedlikehold av veiene i kommende år. Med utgangspunkt i den utarbeides så planer og retningslinjer for vedlikeholdet, organisering av det og oppsett av utstyr og personell for gjennomføring av vedlikeholdet. I slike oppsett vil også inngå avtaler med private aktører for å ivareta deler av vedlikeholdet. Slike avtaler vil vanligvis være basert på anbud.

Avgjørende for effektiviteten i den offentlige ivaretakelsen vil være hvor godt en klarer å ivareta disse prosessene. Det vil igjen avhenge av hvor ”flink” en har vært i å utvikle systemene knyttet til god offentlig produksjon jf kap 2.

Ved konkurranseutsetting defineres først hva slags vedlikeholdsbehov som skal løses. Det må utarbeides relativt presise krav om hva som skal produseres (kvantum og standard). Dette vil være en komplisert prosess. Samtidig gir dette viktig informasjon om hva som skal utføres. Det lages så en anbudsprosess hvor alle entreprenører som er interessert kan delta i anbudskonkurransen. Ofte må de som skal ha adgang til å levere anbud gjennom en kvalifiseringsprosess for å kvalitetssikre anbudsdeltagerne.

Effektivitetskriteriet er å minimalisere kostnadene eller ressursbruken dvs. kostnadsminimaliserende atferd både i anbudsfasen og gjennomføringsfasen. De som inngir tilbud må bl.a. ta høyde for risikoen ved kostnadene til vintervedlikehold. De vil måtte kalkulere med en risikopremie; dvs. en tilleggskostnad. Dersom kostnadene blir lavere vil midlene komme selskapet til gode ved forbedret resultat og ikke økt basisvedlikehold. Denne type atferd gir en annen type bevilgningspress. En må ta de kostnadskonsekvenser tilbudene medfører. Avgjørende for at en kan få effektivitet gjennom konkurranseutsetting vil bl.a. være at en klarere å etablere et virkelig konkurransemarked og at konkurrentene ikke lager uformelle samarbeidssystemer. Det krever som et minimum at det er relativt mange aktører med nok kapasitet. Dersom det blir for få aktører blir det for lett å lage uformelle samarbeidsmønstre. Priskonkurransen blir ikke reel. Dersom kapasiteten blir for liten vil en i et slikt system på kort sikt risikere kraftige prisøkninger.

Både produktmaksimerende atferd gitt ressursramme og kostnadsminimerende atferd gitt standardkrav og kvantitet fører til samme kriterier for optimale løsninger i økonomisk forstand. Risikohåndtering gir sannsynligvis en ekstra kostnad i forbindelse med de private løsningene. De må ta seg ekstra betalt for den. Dessuten krever konkurranseutsettingen ekstra ressurser både for å gjennomføre anbudsprosessene og å følge opp at leveransene samsvarer med kravene stilt i anbudsspesifikasjonene. I utgangspunktet må derfor løsninger knyttet til konkurranseutsetting bære slike ekstrakostnader for å være konkurransedyktig med løsninger basert på god offentlig produksjon av tjenester og produkter.

Det sentrale spørsmål knyttet til valg av modell er hvilken av de to løsningsmodeller som lettest kan utvikles optimalt. Når det offentlige selv står ansvarlig og har kontroll over virksomheten er styringsmulighetene og muligheten til direkte inngripen større. Ved konkurranseutsetting vil muligheten til inngripen være mindre. Styringen må baseres på de avtaler som er inngått.

**Fig 8. Incentiver - konkurranseutsetting versus offentlig produksjon****INCENTIVER****OFFENTLIG PRODUKSJON**

- Drivkraften å få mest mulig gjort for bevilgningen.

Virkemidlene:

- Budsjettbodyilgning
- Organisering
- Rekruttering og bemanning
- Driftsanlegg og utstyr
- Driftsopplegg

Avgjørende for effektivitet hvor ”flink” er en til å utvikle prosesser og gjennomføre virksomheten

**KONKURRANSEUTSETTING**

- Drivkraften å ha minst mulig utgifter på oppgaven. Kostnadsminimere atferd.

Virkemidlene:

- Utvikling av anbudskriterier
- Anbudskonkurranse mellom flere leverandører
- Utvikling av konkurransemarked
- Opplegg for kontroll av anbudskrav

Avgjørende for effektivitet at konkurransemarkedet fungerer.



## 4 OFFENTLIG ELLER FORRETNINGSBASERT VIRKSOMHET

### 4.1 Hvorfor har vi offentlig virksomhet?

Den sentrale forskjellen på offentlig virksomhet og forretningspreget virksomhet er, som nevnt, at den offentlige virksomheten disponerer inntekter eller en rett til å utskrive inntekter for å sikre befolkningen fellesgoder. Målsettingen er å disponere fellesskapets inntektene slik at befolkningen får størst mulig velferd. Forretningsmessig virksomhet er basert på at det produseres varer og tjenester som selges i et marked for å gi inntekter. Målsettingen med virksomheten er å skape størst mulig overskudd; dvs. størst mulig differanse mellom inntekter og utgifter.

Kjernen i NPM er mer bruk av markedsløsninger og bedriftsøkonomiske styringsprinsipper på offentlig virksomhet. Den teoretisk-økonomiske begrunnelse for fellesskapsløsninger og offentlig virksomhet er imidlertid at på disse virksomhetsområder gir ikke markedet løsninger eller gir løsninger som ikke er gode. Derfor trenger vi andre økonomiske styringsprinsipper enn marked og bedriftsøkonomi på disse områdene. Det er på fire hovedtyper virksomhet markedsløsninger ikke fungerer eller ikke fungerer godt:

- (1) Ekte fellesgoder; dvs. goder som er allment tilgjengelig og som ikke lar seg dele opp og selges på individuell basis i et marked. Eksempler er forsvar, rettsvesen, deler av samferdselsnettet, parker.

- (2) Naturlige monopoler, dvs. virksomhetsområder hvor en bare kan ha en leverandør, hvor det ikke er alternative produkter og en er avhengig av produktet. Ved slike markeder kan leverandøren utnytte sin markedsposisjon til å sikre seg ekstraordinær fortjeneste og markedet gir ikke den beste løsning for brukerne. Eksempler på slike markeder er vann- og avløpssystemer og forsyningsnett for elektrisitet.
- (3) Individuelle velferdstjenester innen oppvekst og utdanning, helse og sosialomsorg og kultur hvor markedet gir virkninger på fordeling og utvikling som en ikke ønsker.
- (4) Regulering, styring, utvikling og planlegging av samfunnsutviklingen.

For å styre og utvikle de offentlige virksomhetsområder på en god måte er det utviklet styringsredskaper, organisasjonsmetoder, ledelsesprinsipper, utdanningsopplegg og kvalifikasjonskrav for de ansatte, forskning- og metodeutvikling osv. For den økonomiske styring er budsjett- og regnskapssystemet det viktigste og grunnleggende. Men i tillegg er det utviklet andre plansystemer, nyttekostnadsanalyser, programanalyser, investeringskalkyler osv. Dette er grundig utdypet i Østre "Analyse av prinsipper for budsjettering og regnskapsføring i offentlig forvaltning" 2007.

**Fig 9. Hvorfor offentlig virksomhet?**

### **HVORFOR OFFENTLIG VIRKSOMHET?**

- Regulering, styring, planlegging av samfunnsutv.
- Fellesgoder: Forsvar, rettsvesen, samferdselsnett, parker mv.  
– Markedet fungerer ikke.
- Naturlige monopoler: Vann og avløp, forsyningsnett elektrisitet osv. – Markedet gir dårligere løsninger
- Individuelle tjenester: Helse- og sosialomsorg, utdanning, oppvekst og kultur som det politiske flertall ikke ønsker at markedet skal løse.

## 4.2 Store NPM-pregete reformer i Norge.

NPM har preget store deler av reformarbeidet også i norsk offentlig sektor de to siste 10 år. De største og mest omfattende reformer har staten gjennomført. De mest omfattende er:

- (1) Den statlige forretningsvirksomheten; Televerk, post, jernbane, flyplasser.
- (2) Produksjonsvirksomheten i vegvesenet.
- (3) Elektrisitetsforsyning.
- (4) Eiendomsvirksomhet.
- (5) Helseinstitusjoner og spesialisthelsetjenester.

I kommunene:

- (1) Eiendomsvirksomhet
- (2) Elektrisitetsforsyning.
- (3) Transportvirksomhet.
- (4) Vann, avløp og renovasjon
- (5) Institusjonsdrift/pleie og omsorgsvirksomhet
- (6) Barnehager

Det er klare forskjeller i bakgrunnen for at disse virksomhetene er blitt markedsorientert. På teleområdet skyldes det for eksempel teknologiske forhold som har bidratt til at disse produktene blir gjenstand for konkurranse i nye markedsområder hvor det er flere tilbydere som konkurrerer. En får nye naturlige konkurransemarkeder.

For elektrisitetsforsyningen har det offentlige selv (staten) konstruert et såkalt kvasimarked for forsyning av energi slik at det tidligere kommunalt og statlig organiserte forsyningssystemet "tvinges" over til markedsløsninger. Det har ført til at mange kommuner har solgt sitt forsyningsnett og sine produksjonsanlegg til andre offentlige (andre kommunalt eide selskaper eller Statkraft) eller private aktører.

På flere av de andre områdene er det mer tale om avgrenset bruk av bedriftsøkonomisk styring på offentlig finansiert virksomhetsområder slik som for helseforetakene.

**Fig 10. Områder med NPM-reformer i Norge**

**OMRÅDER MED NPM REF. I NORGE**

- Statlig foretningsvirksomhet: Televerket, Posten og Jernbanen
- Vegvesenet
- Elektrisitetsforsyningen
- Eiendomsvirksomhet
- Helseinstitusjoner
- Vannforsyning, avløp og renovasjon
- Pleie og omsorgstjenester



## 5 HOVEDFORSKJELL PÅ PRINSIPPER FOR ØKONOMISTYRING I OFFENTLIG VIRKSOMHET OG FORRETNINGS- BASERT VIRKSOMHET

### 5.1 Hovedspørsmålene i økonomistyring i offentlig sektor

Utvikling av økonomistyringssystemer for offentlig sektor bør baseres på de behov offentlig sektor har i sin økonomistyring. Det helt fundamentale er at offentlig virksomhet drives ut fra velferdspolitiske mål og demokratisk styring og kontroll. Økonomistyring i offentlige virksomheter kan etter sin karakter deles i tre hovedfunksjoner:

- (1) Økonomisk planlegging og budsjettering for å forberede og treffe beslutninger om den virksomhet som skal drives.
- (2) Økonomiske drifts- og kontrolloppgaver knyttet til gjennomføringen av den vedtatte virksomhet.
- (3) Revisjonens kontroll med at gjennomføringen er i samsvar med bevilgningsvedtak, de retningslinjer som er gitt for virksomhetene og at resultatene er i samsvar med forutsetningene for bevilgningene.

**Ad. 1.** I forbindelse med økonomisk planlegging og budsjettering er det tre spørsmål som er sentrale:

- Hvordan fastsettes de økonomiske og finansielle rammer for offentlig sektors utgifter eller ressursbruk?
- Hvordan fordele de økonomiske og finansielle rammer eller ressursbruken på de oppgaver offentlig sektor er tillagt eller ønsker å påta seg?
- Hvilke tiltak og ressurser skal brukes til å løse de enkelte oppgaver?

Det en er ute etter i denne prosess er å finne frem til den mest effektive bruk av de ressurser som disponeres. Med dette menes at vi må søke å finne frem til den bruk av ressursene som gir størst samlet velferd. Denne vurdering må i siste instans være resultat av politisk avveing mellom ulike oppgaver og tiltak.

I økonomistyringen er vi med økonomiske begreper ute etter å optimalisere fordeling og bruk av begrensede ressurser. Det er derfor ikke om å gjøre å få de ”beste” løsninger sett ut fra et rent sektorperspektiv, men å finne frem til de beste løsninger når det tas hensyn til hva en får til disposisjon til alle de oppgaver som skal løses også i andre sektorer.

**Ad. 2.** De mest sentrale oppgaver i forbindelse med den andre del av økonomifunksjonen er regnskapsføring, skatteinnfordring og å sørge for effektive inn- og utbetalingsrutiner. Den del av økonomifunksjonen er i større grad en drifts- og kontrollfunksjon. Gjennom det vedtatte budsjett og forutsetningene for det, gir Storting, fylkesting og kommunestyre pålegg til administrasjon og underliggende organer om hvordan bevilgningene skal brukes. Sammen med regnskapsføringen gir dette så grunnlag for en planmessig gjennomføring av vedtak og administrasjonens kontroll med at bevilgningsrammer og retningslinjer for bevilgningene overholdes.

Regnskapet skal så sammen med andre resultatvurderinger gi grunnlag for en systematisk tilbakeføring av informasjon om hva som er oppnådd til den etterfølgende revisjon av økonomiske planer og handlingsprogrammer.

**Fig 11. Hovedfunksjoner – økonomistyring i offentlig virksomhet****HOVEDFUNKSJONER OFFENTLIG ØKONOMISTYRING**

- Budsjettering/planlegging for å forberede og treffe beslutninger om den virksomhet som skal drives
- Økonomiske drifts- og kontrolloppgaver ved gjennomføring av virksomhet
- Kontroll med at gjennomføring er i samsvar med vedtak og vurdering av effektivitet i virksomheten

**Ad. 3.** Det hele avsluttes så med at revisjonen på en kritisk måte kontrollerer at bevilgninger er brukt i samsvar med de politiske organers vedtak og de økonomireglementer som er vedtatt for virksomhetene. Det er i den senere tid også blitt mer vanlig at revisjonen analyserer de resultater virksomhetene oppnår i forhold til de mål som er satt for dem, for å belyse effektiviteten i virksomhetene og muligheter til forbedringer. Dette går under betegnelsen forvaltningsrevisjon. Revisjonene gir tilbakemelding til de folkevalgte organer om sine funn.

Det er mange hovedtyper data eller informasjon en vil ha behov for i økonomistyringen i offentlig sektor:

- Data/informasjon om de mål som ønskes realisert eller de behov som skal dekkes.
- Informasjon om sammenhenger mellom virkemidler og resultater og alternative løsninger.
- Data/informasjon om inntekter og finansiering.
- Data/informasjon om kostnader og utgifter som påløper.
- Data/informasjon om resultater som oppnås.
- Data/informasjon om effektivitets- og produktivitetsutvikling.

Det er overordentlig vanskelig på en noenlunde operativ og dekkende måte å fremskaffe de fleste av de datatyper som her er nevnt. Dette gjelder i særlig stor grad data om mål/behov og resultater og dermed

også effektivitets- og produktivitetsmål. Dette er også hovedårsaken til at vi ikke allerede har slike data. Ikke desto mindre er det vel klart at mer eller mindre eksplisitte vurderinger av slike forhold må inngå i forbindelse med de budsjetter som vedtas. Videre er det mangelfull informasjon om sammenhengene mellom virkemidler og resultater. Målsettinger er ikke bare knyttet til resultater, men også til virkemidler som ønskes brukt eller er akseptable å bruke. Dessuten hovedessensen i den politiske og demokratiske prosess er uenighet om målsettinger og hvilke og i hvilken grad behov skal dekkes. Avveinger av slike forhold er det politiske beslutningssystemets viktigste oppgaver.

Budsjettene og regnskapene inneholder i hovedsak data om inntekter og finansiering og data om utgifter og kostnader. De andre data-typene som her er nevnt vil foreligge i varierende grad. Til dels er de vanskelig å fremskaffe fordi det er meget arbeidskrevende og metodisk vanskelig/umulig å utarbeide dem. I den grad de foreligger vil de ofte finnes i andre typer plandokumenter som offentlige virksomheter utarbeider. Det er da også i slike plandokumenter/planprosesser politiske, samfunnsmessige og økonomiske vurderinger knyttet til slik informasjon gjennomføres. Det betyr at en vesentlig del av økonomistyringen og grunnlaget for budsjetteringen skjer i tilknytning til andre deler av plansystemet og styringsprosessen for offentlig virksomhet. Skal vi forstå økonomistyring og budsjettering i offentlig sektor må den derfor settes inn i en større sammenheng. Kanskje er troen på at slike avveininger kan skje på en økonomisk rasjonell måte i forbindelse med budsjetter og regnskap alene allerede kommet for langt.

**Fig 12. Hovedspørsmål – økonomisk planlegging og budsjettering****HOVEDSPØRSMÅL ØKONOMISK PLANLEGGING  
OG BUDSJETTERING**

- Fastsette økonomiske rammer for offentlig virksomhets utgifter og ressursbruk.
- Fordele de økonomiske rammer på oppgaver og formål – Sørge for å arbeide med riktig sak / Ytre effektivitet.
- Hvilke tiltak og resurser skal brukes til å løse oppgaven – Arbeide med saken på riktig måte / Indre effektivitet.

**Fig 13. Databehov – økonomistyring i offentlig virksomhet****HOVEDTYPER DATA I OFFENTLIG ØKONOMISTYRING**

- Mål som realiseres / behov som skal dekkes
- Sammenhenger virkemidler og resultater / alternative løsninger
- Inntekter og finansiering
- Kostnader og utgifter
- Resultater
- Effektivitets- og produktivitetsutvikling

**Fig 14. Forskjeller i økonomistyring, forretningsvirksomhet og offentlig forvaltning**

**FORSKJELLER I ØKONOMISTYRING -  
FORRETNINGSVIRKSOMHET OG OFFENTLIG  
FORVALTNING**

**Offentlig forvaltning:**

- Disponerer inntekter for å dekke fellesbehov/-tjenester.
- Økonomisk resultat i form av overskudd er irrelevant.
- Resultat er vanskelig å måle/lar seg ikke måle med enkle indikatorer.
- Budsjettet er bindende vedtak om ressursbruken i offentlig sektor.
- Regnskapet registrerer om midlene er brukt i henhold til vedtak.

**Forretningsvirksomhet:**

- Har kostnader for å skape inntekter.
- Budsjettets viktighet er omdiskutert. Et internt dokument som brukes som en plan for å skape størst mulig resultat eller overskudd.
- Den økonomiske målsettingen å maksimere overskuddet.
- Regnskapet utformet for å vise hva det økonomiske resultatet ble.

## 5.2 Drøfting av forskjeller i økonomistyring i offentlig og forretningsmessig virksomhet

Det er vanligvis vesentlige forskjeller mellom budsjettering og regnskap for virksomhet i offentlig sektor og forretningsmessige bedrifter som selger varer og tjenester i et marked. Hovedformålet med forretningsmessig virksomhet er, som nevnt, å skape størst mulig overskudd i den enkelte virksomhet. Inntektene skaffes ved at virksomhetene produserer varer og tjenester som selges i markedet. Målsettingen

nås ved å tilpasse produksjonen slik at differansen mellom salgsinntekter og produksjonskostnader blir størst mulig.

Forenklet kan prosessen illustreres slik:

|                                                        |
|--------------------------------------------------------|
| Kostnader → Produkter → Inntekter → Økonomisk resultat |
|--------------------------------------------------------|

Bedriftene har kostnader i en produksjonsprosess som skaper produkter. Disse selges i et marked og skaper inntekter. Derved genererer bedriften et økonomisk resultat som fremkommer som differansen mellom inntektene og kostnadene. Den mest avgjørende størrelsen i bedriftens eventuelle budsjettering og regnskap vil derfor være det økonomiske resultat. Dersom resultatet kan økes ved å øke kostnadene utover de budsjetterte kostnader vil det vanligvis bli gjort.

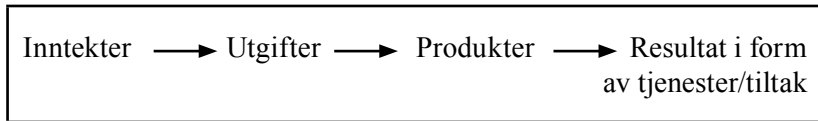
Alle bedrifter som driver forretningsvirksomhet har regnskaper og regnskapsføring. Ikke alle har budsjetter. Det hevdes til og med at bedrifter ikke bør ha budsjetter. Det bidrar til feilt fokus, er byråkratiserende og hindrer effektivitet og fokus på resultatmålet – det økonomiske overskuddet. Mange bedrifter til og med store konserner har ikke budsjetter. Det foreligger standarder for regnskapsføring for forretningsvirksomhet. Men det foreligger ikke standarder for budsjettering. Derfor er det heller ingen pålegg eller lovbestemmelser om hvordan forretningsvirksomhet skal budsjettere.

I offentlig virksomhet er utgangspunktet at virksomheten disponerer en viss inntekt fra skatter eller avgifter som befolkning og næringsliv må betale. Inntekten fordeles på bevilgninger som brukes til å skape tjenester/ytelser til befolkning, bedrifter, andre organisasjoner eller utvikling av et geografisk område. Resultatene vil her være knyttet til kvantum/kvalitet på de tjenester/ytelser som skapes og den betydning disse har for målgruppene. Det vil vanligvis ikke bli akseptert at utgiftene økes for å skape bedre resultater i form av tjenester og service. Det vil føre til ubalanse mellom virksomhetens inntekter og utgifter og kan derved gi virksomheten økonomiske problemer. Budsjettets

bevilgninger i offentlig sektor har derfor bindende karakter, de styrer utgiftene og er en øvre grense for hva som kan brukes til et formål.

Økonomisk overskudd er ikke noe resultatmål. Derfor har det ikke samme relevans i offentlig sektor som for private bedrifter. Det kan være nyttig for å vise den offentlige virksomhetens økonomiske styrke og evnen til å skape nye tjenester/ytelser på ulike områder.

Forenklet kan prosessen illustreres slik:



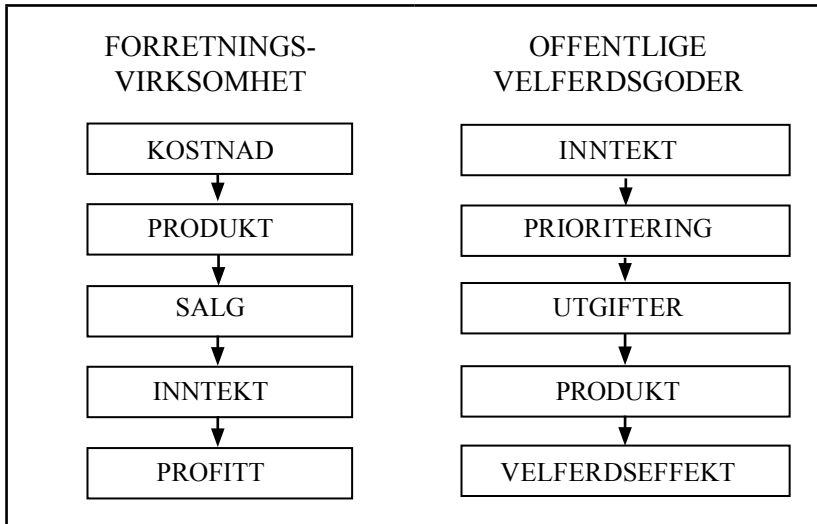
Det følger av dette at innhold i økonomistyring, økonomikontroll og resultatbegreper i offentlige virksomheter blir forskjellig fra tilsvarende for bedrifter som selger varer og tjenester i et marked. Dette er også illustrert i figuren på neste side hvor prosessene i offentlig virksomhet og forretningsvirksomhet er sammenstilt.

Det er derfor utviklet systematiske prinsipper for hvordan offentlig forvaltning; både stat, fylkeskommuner og kommuner, skal budsjettere. Budsjettssystemet og -prinsippene er en viktig del av lovgrunnlaget for disse virksomhetene. Systemet for regnskapsføringen er utviklet ut fra budsjettssystemet. For offentlig virksomhet dreier det seg om prinsipper og systemer for budsjett- og regnskapsføring. For forretningsvirksomhet er det prinsipper og systemer for regnskapsføring alene. Budsjettering er opp til den enkelte bedrift selv å bestemme. Her er det ikke lovbestemmelser. Dersom en velger å innføre forretningsbasert økonomistyring er et interessant spørsmål: Hvilke effekter vil det ha at det ikke ligger noen krav om budsettering i systemet? Dette burde analyseres nærmere. Et eksempel er helseforetakene. De har ingen krav til budsjetter slik annen offentlig virksomhet har. Siden de ble opprettet har de hvert år gått med store underskudd.



Dette betyr naturligvis ikke at elementer i økonomistyring og budsjettering i offentlige virksomheter og bedrifter kan være like og at erfaringsgrunnlag og metoder fra begge typer prosesser er nyttige å utveksle.

**Fig 15. Forskjell i økonomiprosess, forretningsvirksomhet, og offentlige velferdsgoder**



( Basert på: Østre, forelesning, 2. oktober 2007)



## 6 STAT OG KOMMUNER

### – forretningsbaserte budsjett- og regnskapsprinsipper for god offentlig virksomhet?

#### 6.1 Hva går forslagene ut på?

##### **Forslaget.**

Spørsmålet om overgang til forretningsbaserte budsjett- og regnskapsprinsipper er utredet i ”NOU:2003-06 Hva koster det?” Forslagene fra utredningsutvalget går ut på at staten bør gå over fra budsjett- og regnskapsprinsipper utviklet for statlig virksomhet til de prinsipper forretningsbasert virksomhet bruker slik de er utviklet av IFAC (International Federation of Accountants). KS (Kommunenes Sentralforbund) foreslår at kommuner og fylkeskommuner skal gå over fra de kommunale budsjett- og regnskapsprinsipper til de forretningsbaserte prinsippene. Norsk Regnskapsstiftelse (Ansvarlig for å utforme prinsippene for forretningsregnskaper i Norge) er den sterkeste pådriver for at IFACs prinsipper også skal gjelde for norsk offentlig virksomhet. **Det må bety at disse instanser mener systemer for regnskap og budsjettering utviklet for forretningsmessig virksomhet er bedre egnet til å løse det offentlige økonomiske styringsbehov enn de systemer som er utviklet for å ivareta økonomistyring av offentlig virksomhet.** Sett i lys av de helt sentrale forskjeller i styringsmål mellom privat og offentlig sektor er det ganske oppsiktsvekkende.

Hva er så begrunnelsen for dette synet? Hovedbegrunnelsen, slik den framgår av den offentlige utredningen (NOU 2003-06), og i uttalelser fra representanter for Regnskapsstiftelsen (Kommunal Økonomi nr 8, 2006) er at budsjett og regnskap ført etter kontantprinsippet ikke gir riktig informasjon om kostnader. Der registreres utbetalinger og innbetalinger. Ved føring etter den tidsavgrensingsing utvalget foreslår, og som de selv benevner som ”periodiseringsprinsippet” får en riktigere kostnads- og inntektsinformasjon. Der føres opptjente inntekter (innbetalingene blir da tilordnet opptjeningstidspunktet) og kostnader (utgifter knyttet til forbruket av ressurser i form av arbeidskraft, varer og tjenester og kapital uavhengig av når de betales). Dette vil gi et ”riktig” bilde av hva tjenester og tiltak koster. Det hevdes så at dette vil bidra til større effektivitet i offentlig virksomhet.

**Fig 16. Påstanden er:**

**PÅSTANDEN ER:**

Systemer for budsjett og regnskap utviklet for forretningsbasert virksomhet er bedre egnet til å løse offentlig forvaltnings økonomiske styringsbehov enn systemer utviklet med det som formål.

**Fig 17. Hvorfor forretningsbaserte regnskapsprinsipper**

**HVORFOR FORRETNINGSBASERTE PRINSIPPER?**

- Hevdes at ”periodiseringsprinsippet” gir riktig kostnadsinformasjon – det vil stimulere til å utvikle en mer effektiv offentlig sektor.
- Internasjonale organisasjoner som OECD, Verdensbanken og IMF anbefaler det.
- Legger bedre til rette for fristilling, delegering og desentralisering, konkurranseutsetting og mål- og resultatstyring.

## Hva er et periodiseringsprinsipp.

Etthvert regnskapssystem må selvsagt ha et prinsipp for hvordan utgifter og inntekter skal periodiseres eller tidsavgrenses. Den betegnelsen en bruker på dette er systemets periodiseringsprinsipp. Når en drøfter flere regnskapssystemer med forskjellige periodiseringsprinsipper er det i beste fall noe uheldig å betegne periodiseringen i et av systemene for ”periodiseringsprinsippet”. I verste fall betyr det at de har begrenset innsikt i forståelsen av regnskapsprinsipper eller at det drives manipulering.

I NOU 2003:6 omtales de alternativer som drøftes av utvalget på følgende måte:

*”På denne bakgrunn har utvalget valgt å ta utgangspunkt i to hovedprinsipper for regnskapsføring, kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet.”*

Kontantprinsippet er periodiseringsprinsippet i dagens system for regnskapsføring i staten, mens periodiseringsprinsippet etter regnskapsloven er opptjenings- og sammenstillingsprinsippet. Formuleringen kan tyde på at utvalget ikke har forstått et så enkelt forhold som at kontantprinsippet er et periodiseringsprinsipp, mens periodiseringsprinsippet i regnskapsloven oppfattes som det ”riktige” periodiseringsprinsipp. Derfor fortjener det alene denne betegnelsen.

Periodiseringsprinsippet i regnskapsloven omtales som opptjeningsprinsippet på inntektssiden og sammenstillingsprinsippet på utgiftsiden. Sammen med transaksjonsprinsippet utgjør dette periodiseringsprinsippet i regnskapsloven. I det ligger at utgangspunktet for periodiseringen i regnskapsloven (bedriftsøkonomiske regnskapsprinsipper) litt enkelt sagt er at opptjening av inntekter skal tilordnes tidsperioden for opptjeningen. Mens sammenstillingsprinsippet betyr at utgiftene som har sammenheng med inntektene skal henføres til samme periode. Derved vil differansen mellom inntekter og utgifter i regnskapet vise det økonomiske resultatet for perioden. Hovedformålet med dette regnskapssystemet er nettopp å vise det økono-

miske resultat for perioden. Dette er imidlertid et relativt komplisert tema som her er omtalt litt forenklet.

Når flere alternative regnskapssystemer drøftes blir det selvsagt uheldig å kalle periodiseringen i ett av systemene for periodiseringsprinsippet. Statens regnskap bruker kontantprinsippet som periodiseringsprinsipp. Det innebærer at de (med noen modifikasjoner) registrerer utbetalinger i året som årets utgifter, mens innbetalinger i året registreres som årets inntekter. Hovedfordelen med prinsippet er at det er svært enkelt og gir liten rom for diskusjon av hva som skal føres. Et hovedproblem er at det ikke skiller mellom løpende utgifter eller driftsutgifter og investeringer som har lignende karakter som sparing.

Kommuneneregnskapenes periodiseringsprinsipp (også med noen modifikasjoner) er det såkalte anordningsprinsippet. I det ligger at alle kjente utgifter og inntekter skal tas med som utgifter og inntekter i året uavhengig av om de er utbetalte eller innbetalte. Dessuten skilles ut kapitalinntekter (inntekter ved salg av realkapital) og utgifter til investeringer og andre kapitalutgifter i et eget investerings- og kapitalregnskap for å unngå at disse blandes inn i driftsregnskapet. Det som ligger under er bl.a. det såkalte formuesbevaringsprinsippet. Realformuen skal bevares og det skal ikke være mulig for kommunene å bruke realkapitalen til å finansiere den løpende driften av kommunen. Driftsutgiftene skal finansieres av driftsinntekter.

### **Endringer ved overgang til regnskapslovens periodiseringsprinsipp.**

De største og mest vesentlige endringer ved overgang til regnskapslovens periodiseringsprinsipp er knyttet til investeringer. Etter kontantprinsippet registreres investeringsutgiftene som utgifter det året investeringen betales. Etter periodiseringsprinsippet er det statens kostnader til realkapital som skal registreres. Investeringer tilføres realkapitalen, mens et kalkulert beløp, som vanligvis beregnes ut fra årlige avskrivninger av verdien på den realkapital som disponeres, blir utgiftsført som en del av kapitalkostnaden.

**Fig 18. Periodiseringsprinsipper****PERIODISERINGSPRINSIPPER - HOVEDELEMENTER**

Periodiseringsprinsippet er hvordan skal utgifter og inntekter tidsavgrenses i et budsjett og regnskap.

REGNSKAPSLOVEN: Opptjeningsprinsippet for inntektsføring og sammenstillingsprinsippet for utgifter

KOMMUNER/FYLKESKOMMUNER: Anordningsprinsippet – alle kjente utgifter og inntekter vedrørende året uavhengig av inn-/utbetaling.

Eget budsjett og regnskap for investeringer og kapitalinntekter og -utgifter.

STATEN: Kontantprinsippet – alle utgifter og inntekter som er betalt i året tas med. Det skilles ikke mellom investeringer, driftsutgifter og kapitalutgifter eller drifts- og kapitalinntekter.

Dersom en går over til et regnskapslovens periodiseringsprinsipp vil budsjetteres og regnskapsføres **kapitalkostnader** i stedet for nye investeringer. Kapitalkostnader er en kalkulatorisk størrelse som påvirkes av avskrivningsregler, rente, verdivurderinger av realkapital, investeringer, kapitalinntekter m.v. Det kan for eksempel bety at Storting og kommunestyre ikke skal vedta investeringsprosjekter. De skal vedta rammer for kostnader, herunder kapitalkostnader. Det blir så opp til regjering og underliggende organer å bestemme konkrete investeringsprosjekter, salg av realkapital osv. innenfor de kostnadsrammer som vedtas.

Mange tror at for eksempel at det kun dreier seg om å innføre avskrivninger beregnet ut fra historiske investeringskostnader og investeringens levetid. Derved gir den uttrykk for hva det ”koster”

å bruke investeringen over den levetid den har. Når en vurderer hvordan virksomheten skal innrettes vil investeringer vurderes mer på linje med løpende driftskostnader. Dette er imidlertid langt fra virkeligheten når det gjelder beregninger av kapitalkostnader i dagens systemer (jf Voldnes 2007).

En slik endring vil i tilfelle representere meget vesentlige endring i de beslutninger som de folkevalgte organer treffer i forbindelse med budsjetter. Selvsagt kan økonomireglementer vedtas slik at de konkrete investeringer fortsatt skal vedtas eller godkjennes av Stortinget. Fokuset i prioriteringsprosessen vil likevel flyttes slik at det er kostnadsrammene som bestemmer hvilke investeringer som kan være aktuelle. Da vil imidlertid periodiseringsprinsippet være modifisert.

For løpende utgifter som trygder, tilskudd og driftsutgifter som lønn og kjøp av driftsmidler og inntekter representerer ikke innføring av regnskapslovens periodiseringsprinsipp store endringer i forhold til kontantprinsippet.

Et vesentlig unntak er pensjonsordninger. I dag er utgiftene det offentlige premieinnbetalinger til pensjonsordningene. Ved periodiseringsprinsippet vil det være kalkulerte kostnader ved opptjente pensjonsforpliktelser som skal føres. Det kan innebære vesentlige omlegginger. Slike kostnader er også basert på kalkulasjoner hvor framtidig avkastning på kapital, beregning av framtidige pensjonsutbetalinger (Baseres på tall for levealder og dødelighet, framtidige uførehypigheter mv), valg av kalkulasjonsrente vil være avgjørende for kostnadene som skal utgiftsføres Dette er meget kompliserte beregninger kjent under betegnelsen aktuarberegninger. For å få innsyn i hvor kompleks dette er vises til noter i årsmeldingene til aksjsselskaper med pensjonsordninger. I vedlegg 2 er vist ett eksempel.

### **Virkninger på på periodisering av balanseføring og markedsverdivurderinger.**

Periodiseringsprinsippet vil også innebære endringer i Statens balanseføring; dvs. oppstilling av eiendeler og gjeld/forpliktelser i balansen. De senere års utvikling har gått i retning av at balansepostene



skal oppføres til markedsverdi slik at de gir bedre uttrykk for de reelle verdier som disponeres. Utvalget gir uttrykk for at balanseføringen etter de forretningsbaserte regnskapsprinsipper gir en mer fullstendig og systematisk oversikt over eiendeler og gjeld eller forpliktelser. Det neste spørsmål blir da om endringene i de bokførte balanseverdiendringer skal tas inn i driftsregnskapet og påvirke det økonomiske resultatet. I henhold til de nye regnskapsreglene for børsnoterte selskaper, IFRS, skal dette gjøres. Derved vil kalkulerte kostnader og inntekter få enda større betydning for hva som skal regnskapsføres.

Det vil være så godt som umulig å budsjettere med kostnader og inntekter som skyldes endringer i markedsverdivurderinger av balanseposter. Dette vil kunne skape store svingninger i virksomhetens samlede kostnader og inntekter og økonomiske resultater fra år til år uten at det har reell betydning. Deler av resultatet vil kun dreie seg om kalkulasjoner.

Om sykehuset eller skolen blir oppført til markedsverdi får naturligvis ingen betydning for den offentlige skole- eller sykehusøkonomi før det er aktuelt å selge dem. I situasjoner hvor det er aktuelt å selge bygninger og anlegg vil en ikke basere seg på en verdivurdering i et balanseregnskap. Dette vil bli gjenstand for omfattende analyser. Hva som er oppført i balansen vil ha underordnet betydning uansett hvilke bokføringsprinsipper en har. Det må derfor stilles spørsmål ved om det er hensiktsmessig å lage en balanse hvor anleggsaktiva hvert år skal være gjenstand for markedsverdivurderinger. Eller er det tilstrekkelig å føre dem etter anskaffelsesverdi med mer sjablonmessige regler for verdiendringer slik det gjøres i dag.. Det viktigste er ikke balanseføringen, men at en har god oversikt over bygg, anlegg, tomter og anleggsaktiva og god organisering og systemer for bruk, vedlikehold, drift mv.

Kostnader og balanseverdivurderinger til markedsverdi vil alltid måtte basere seg på kalkulatoriske størrelser. Utgifter etter et kontantprinsipper ikke basert på kalkyler. **Overgang til periodiseringsprinsipper vil derfor innebære at omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser og verdier kommer direkte inn i statsbudsjett og -regnskap.**

**Fig 19. Endringer ved forretningsbaserte regnskapsprinsipper****HOVEDENDRINGER FORRETNINGSBASERTE PRINSIPPER**

- Omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser i regnskap og budsjett.
- Investeringer input i en ny kalkulatorisk størrelse – kapital-kostnader.
- Overføring av beslutningsmyndighet fra folkevalgte til administrative organer.
- Betydning av budsjett og budsjettkontroll tones ned og erstattes av regnskaps- og resultatrapportering.
- Resultatfokus flyttes fra velferdvirkninger for befolkningen til begreper som økonomisk overskudd og økonomisk avkastning.
- Stimulerer til NPM-tiltak.

**Andre konsekvenser.**

Utredningsutvalget (NOU 2003:6), som anbefalte overgang til periodiseringsprinsippet, uttalte også:

*”I land som har innført periodiseringsprinsippet er dette ofte gjennomført i kombinasjon med andre reformer innefor statlig forvaltning, bl.a. økt fristilling, delegering og desentralisering, økt konkurranseutsetting i kombinasjon med resultatansvar for virksomhetene og økt mål og resultatstyring.”*

Det er derfor naivt å tro at innføring av periodiseringsprinsippet stort sett er et teknisk spørsmål knyttet til å framskaffe bedre kostnadsinformasjon. Sannsynligvis er dette ikke så viktig. Spørsmål om ”riktig” kostnadsinformasjon er et langt mer komplisert spørsmål. Det er flere kostnadsbegreper. Hva som er ”riktig” kostnadsinformasjon er avhengig av beslutningsproblem og vil nesten alltid kreve særskilte analyser (jf Østre delrapport 2 og 3).

Den viktigste effekten er at beslutninger flyttes fra folkevalgte organer som Storting og kommunestyre til administrative organer og at de folkevalgte organers mulighet til kontroll svekkes (jf Newberry). Videre fører det til sammenligning med forretningsmessig virksomhet basert på deres prinsipper (økonomisk resultat i form av økonomisk overskudd eller innskutt kapital) og ikke prinsipper for effektiv offentlig virksomhet (Velferdsvirkninger eller nyttevirkinger for folk flest). Dette gir ulik innretning av offentlig virksomhet. Det blir et sterkere fokus på resultatene for ”bedriften” og for ledelsen i virksomhetene jf utvikling av honorarer til styre og ledelse i virksomheter hvor offentlig produksjon av tjenester og produkter er omgjort til forretningsvirksomhet (Mesta, Entra Eiendom, Energiverkene, Helseforetakene).

### **Internasjonale trender og regnskapsprinsipper.**

Utvalget synes også å mene at periodiseringsprinsippet bør innføres fordi det er en trend i retning av at flere og flere land går over til dette systemet. IFAC (International Federation of Accounts) utvikler i dag felles prinsipper for budsjett- og regnskapsføring for offentlig sektor under betegnelsen IPSAS. Intensjonen er at flest mulig land skal bruke disse for sin offentlige virksomhet. IPSAS er nettopp basert på prinsipper som ligger nært opp til de forretningsbaserte prinsipper, IFRS. Det ansees som en fordel at slike felles prinsipper brukes. Det vil særlig lette sammenligning av offentlig virksomhet fra land til land og offentlig og forretningsbasert virksomhet.

**Fig 20. Kostnadsbegreper og kostnadsinformasjon**

#### **KOSTNADSBEGREPER OG KOSTNADSANALYSER**

- Det er flere kostnadsbegreper.
- ”Riktig” kostnadsbegrep er avhengig av beslutningsproblem.
- Bruk av kostnadsinformasjon krever særskilte analyser.
- Naivt å tro at forretningsbaserte regnskapsprinsipper gir riktig kostnadsinformasjon for beslutninger om offentlig virksomhet.

Før 1990 var kontantprinsippet nærmest enerådende som føringsprinsipp for staters budsjett og regnskap. De to landene som har innført et rendyrket periodiseringsprinsipp er New Zealand og Australia. Senere har også Storbritannia innført periodiseringsprinsippet. Der er det imidlertid noe modifisert når det gjelder investeringer. Dette er de tre landene som både har utviklet og mest systematisk bruker NPM-metodene i utvikling av sin offentlige sektor (jf s.12).

Organisasjonen OECD er en av på driverne for overgang til periodiseringsprinsippet. Det synes også å være tendenser til slik overgang. Men stort sett slik at det er i statsregnskapene periodiseringsprinsipper brukes, mens det i mindre grad brukes i statsbudsjettene. Hittil har imidlertid svært få land gått over til et rendyrket periodiseringsprinsipp. Stort sett dreier det seg om å modifisere kontantprinsippet. Det dreier seg ikke om overgang til et rendyrket forretningsregnskap slik SSØ synes å arbeide for. Investeringsbeslutninger i budsjettene håndteres i nesten alle land uavhengig av periodiseringsprinsippet (Unntatt New Zealand og Australia). USA er det land som klarest og mest bevisst har gått imot å gå bort fra kontantprinsippet i det føderale budsjettssystem. Begrunnelsen var:

*”kontantprinsippet som budsjettssystem er enklest å måle, å forstå og kontrollere”* (jf NOU:3 2003 Hva koster det? kap 6.3.9)

De to land som systematisk har gått over til et rendyrket periodiseringsprinsipp for sitt statsbudsjett og -regnskap er, som nevnt, Australia og New Zealand. En grundigere analyse av hvordan offentlig sektor er utviklet i disse landene vil være et viktig informasjonsgrunnlag for å vurdere konsekvenser, forutsetninger og sammenhenger i forbindelse med innføring av rendyrkede periodiseringsprinsipper eller forretningsbaserte regnskapsprinsipper for offentlig sektor. Dette er for øvrig drøftet grundig i artiklene av Ellswood og Newberry.

**Fig 21. Hvilke land har utviklet og tatt i bruk forretningsbaserte prinsipper?**

**HVILKE LAND HAR UTVIKLET OG TATT I BRUK  
FORRETNINGSBASERTE PRINSIPPER?**

- New Zealand og Australia fullt ut. Storbritannia noe modifisert mht. investeringer
- Noen land: Primært brukt på de løpende utgifter, ikke investeringer.
- Andre land: Primært statsregnskap, ikke statsbudsjettet.
- En grundig analyse av hvordan offentlig sektor er utviklet i Australia, New Zealand og England er et viktig informasjonsgrunnlag for å vurdere konsekvenser av å innføre rendyrkede periodiseringsprinsipper for offentlig budsjettering.

**Regnskapsloven og budsjettssystem.**

I de økonomisystemer som er utviklet for offentlig sektor står budsjettssystemet helt sentralt (jfr kap 5 Hovedforskjeller i prinsipper for økonomistyring i offentlig virksomhet og forretningsbasert virksomhet). Budsjettet er viktigst som styringsdokument, mens regnskapet er viktig for gjennomføring av budsjettet og kontroll av virksomheten (jfr omtalen av de kommunale økonomistyringsbestemmelser kap 6). De forretningsbaserte systemer basert på regnskapsloven er et rent regnskapssystem uten bestemmelser om budsjetter. Når økonomibestemmelsene i lov om helseforetak bare sier at regnskapslovens bestemmelser gjelder, betyr det at loven ikke har noen bestemmelser om foretakenes budsjetter. Dette forhold alene betyr at regnskapslovens bestemmelser ikke er godt nok tilpasset økonomistyring i offentlig virksomhet.

## 6.2 Budsjettets hovedfunksjoner – kontant- eller forretningsbasert periodiseringsprinsipp

Hvordan et budsjett skal utformes må naturligvis ta utgangspunkt i hva det skal brukes til. Statens og kommunenes budsjetter har flere funksjoner. Det kan være hensiktsmessig og har vært vanlig å dele dem i fire hovedfunksjoner:

- Konstitusjonell-/legalitetsfunksjon
- Politisk funksjon
- Administrativ funksjon
- Informasjonsfunksjon

I **legalitetsfunksjonen** ligger Stortingets pålegg og fullmakter til regjering og statsforvaltning om hvordan midler til bestemte formål skal brukes og hvordan utgiftene skal finansieres. På lignende måte gir kommunestyrer/fylkesting gjennom sine budsjettvedtak tilsvarende pålegg/fullmakter til politiske styrever, utvalg og administrasjon. Det legaliserer stats- og kommuneforvaltningens innkreving av inntekter og bruk av inntektene. Sammen med regnskapsføringen er budsjettet også det viktigste utgangspunktet for kontroll med at midler disponeres i samsvar med vedtak og fullmakter. Litt høytidlig kan dette også benevnes som budsjettets **konstitusjonelle funksjon**.

Budsjett- og bevilgningene i budsjett er helt sentrale virkemidler for å nå politisk mål m.h.t. dekning av fellesskapets goder og tjenester, påvirkning av den økonomiske utvikling og sikring av stabilitet i stats- og kommuneforvaltningens økonomi. Dette benevnes ofte som budsjettene **politiske funksjon**.

Budsjettene er svært viktige hjelpemidler for å sikre at statens og kommunenes virksomhet blir drevet så effektivt som mulig. Den økonomiske informasjon i budsjettene organiseres slik at vi får en oversikt både over hvor store ressurser som brukes til de ulike formål og hvordan ressursene til de enkelte formål fordeles på tiltak. Det bidrar til at:

- bevilgninger/bruk av ressurser til ulike oppgaver/formål eller sektorer kan bli avveiet mot hverandre på en rasjonell måte eller litt mer populært sagt ”sørge for at vi arbeider med riktig sak”.
- de ulike tiltak som benyttes for å løse en oppgave/nå et mål, kan bli avveiet mot hverandre eller igjen litt mer populært sagt ”sørge for at vi arbeider med saken på riktig måte”.

Dette benevnes ofte som budsjettens **administrative** funksjon. Denne betegnelsen betyr naturligvis ikke at slike avveininger er upolitiske.

Til slutt er det viktig å understreke at budsjettene har en viktig **informasjons**funksjon. Budsjettene er sentrale redskaper for å gi informasjon eksternt, til publikum og presse, og internt til statens og kommunens mange ansatte og de politiske beslutningstagere – om den virksomhet en tar sikte på å drive i kommende periode og de økonomiske rammer som gjelder.

Et avgjørende spørsmål bør være om overgang til regnskapsprinsippene for forretningsvirksomhet vil bidra til at disse fire hovedfunksjoner kan ivaretas på en bedre måte enn dagens prinsipper. I utredningen (NOU 2003: 6 Hva koster det?) som foreslår overgang til samme prinsipper som foretningsvirksomhet er også budsjett- og regnskapsystemets hovedfunksjoner vurdert. Hvordan overgang til forretningsbaserte prinsipper vil virke i forhold til disse funksjonene er merkverdig nok ikke forsøkt drøftet eller analysert.

### **Konstitusjonell funksjon.**

Hovedproblemet med periodiseringsprinsippet eller forretningsbaserte prinsipper og budsjettets konstitusjonelle funksjon er at dette vil åpne for mer bruk av skjønnsmessige vurderinger og kalkulerte størrelser knyttet til hva som er bevilget og hva som er brukt. Vurderingskriteriene for dette skjønn og disse kalkulasjoner vil kunne fastsettes av Stortinget, men det blir lett slik at det er de prinsippene som utvikles internasjonalt – IFAC – som blir retningsgivende. Dessuten det vil ikke være lett å holde oversikt over og forstå innholdet i

kriteriene og det resultat de gir. Hvor mange har for eksempel innsikt i hva de nye regnskapsregler, IFRS, medfører?

Mye av ideene og tenkningen bak de forretningsbaserte prinsipper er at de skal åpne for at underliggende organer skal ha større frihet til å håndtere sin egen økonomi. Intensjonen er nettopp mer fristilling fra de politisk overordnede organer. Den som mest systematisk har vurdert forholdet mellom periodiseringsprinsippet og den konstitusjonelle funksjon er Susan Newberry (jf Newberry). Hennes analyser fra New Zealand og Australia konkluderer med at overgang til det forretningsbaserte periodiseringsprinsipp medfører en vesentlig svekkelse av budsjettets konstitusjonelle funksjon. Innføring av de nye prinsippene i disse landene har betydd en vesentlig overføring av makt og myndighet fra parlamentene til regjering og underliggende forvaltninger og administrasjoner. De har redusert mulighetene for parlamentene til å utøve kontroll med bruken av skattemidlene og det økonomiske ansvar staten påføres. Det har blitt mindre offentlighet og oversikt om bruken av offentlige midler. Økonomiprosessene er blitt mer lukket. Sannsynligvis er dette ikke bivirkninger av innføring av forretningsorienterte budsjetter og regnskaper. Tvert i mot det er en av hovedintensjonene fordi en mener dette bidrar til større effektivitet i offentlig virksomhet. Men det svekker parlamentenes mulighet til konstitusjonell kontroll, og de økonomiske disposisjoner som kan gjøres til gjenstand for konstitusjonell kontroll blir færre.

### **Politisk funksjon.**

I forhold til budsjettens politiske funksjon – virkemidler for å nå politiske mål – er de skjønsmessige vurderinger og kalkulatoriske størrelser knyttet til periodiseringsproblematikken i forretningsregnskapene også en utfordring. Intensjonen er jo at dette skal åpne for større fristilling for regjering og underliggende forvaltninger mht. økonomiske disposisjoner. Frihetsgradene når det gjelder forvaltningens økonomiske disposisjoner skal øke. Det vil særlig gjelde disposisjoner knyttet til kapitalforvaltning som salg av realaktiva og investeringsbeslutninger. Sett fra Stortingets side vil dette ikke styrke den politiske funksjon. Fra Regjeringens og forvaltningens side ser det annerledes ut. Innføring av et rendyrket periodiseringsprinsipp



vil representere en overføring økonomisk makt fra de folkevalgte styringsorganer til regjering og forvaltning.

### **Administrativ funksjon.**

De forretningsbaserte budsjett- og regnskapsprinsipper grunnlag er hentet fra tenkningen om styringen av et aksjeselskap. I den kontekst vil Storting og kommunestyre fremstå som en parallell til generalforsamlingen. Dens viktigste oppgave er å velge styret, godkjenne vedtekter og vedta regnskapet. Den får seg for eksempel ikke forelagt budsjett. Dette er en intern sak for styre og ledelse om da virksomheten overhode har noe budsjett. Slik er f. eks. systemet for de nye statlig eide helseforetakene som bruker regnskapsloven (de forretningsbaserte regnskapsprinsipper). Regnskapet, som viser de økonomiske resultater styre og administrasjon har oppnådd, er det generalforsamlingen skal forholde seg til i økonomistyringen. Derfor vil resultatvurdering og resultatkrav være de sentrale spørsmål for de folkevalgte organer.

Det problematiske i forhold til offentlig virksomhet er at resultatmålet i form av økonomisk overskudd er irrelevant. Resultatene er knyttet til velferdspolitiske mål. Innføring av forretningsbaserte regnskapsprinsipper skal etter teorien føre til et klarere fokus på mål, resultater, kostnader og effektivitet. Problemet er imidlertid at resultatene ikke er målbare og entydige og de kan stå i motsetning til hverandre. Dette er grundig drøftet i delrapport 2 (Østre Resultatvurdering i offentlig forvaltning).

Hovedbegrunnelsen for forslagene om overgang til de samme periodiseringsprinsipper i budsjettering og regnskap for offentlig forvaltning som for forretningsregnskap synes å være basert på en tro om at dette gir riktige tall for kostnadene ved offentlig virksomhet. Når budsjettet bygges opp av slike tall vil vi få mer effektiv offentlig virksomhet. I NOU 2003:6 er det i sin mest presise formulering uttalt på følgende måte:

*”Informasjon om kostnader vil være en nødvendig, men ikke tilstrekkelig forutsetning for effektiv bruk av midler. For å*

*understøtte formålet om effektiv bruk av statens midler mener utvalget derfor at det er viktig at statens budsjettssystem gir oversikt over de samlede kostnadene for å kunne vurdere om statens midler brukes effektivt. Dagens budsjettssystem oppfyller ikke dette kravet, idet flere kostnadskomponenter (bl.a. de årlige kostnader ved forbruk av realkapital) ikke framkommer i de løpende regnskapstoppstillinger. Stortingets grunnlag for å foreta politiske prioriteringer mellom ulike virksomheter basert på forbruk av ressurser, er derfor mangelfull siden kontantprinsippet ikke gir mulighet for å vurdere forbruk av ressurser (kostnader) i forhold til måloppnåelse. Et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet vil gi informasjon om kostnader. Siktemålet med et periodisert budsjett og regnskap er nettopp å framkaffe mer fullstendig informasjon om de samlede kostnader.”*

Begrep som effektivitet, kostnadseffektivitet, resultateffektivitet og produktivitet er basert på at en kan måle forholdet mellom resultater og ressursbruk. Produktivitet måles som forholdet mellom produksjon og ressursbruk. Mens ved effektivitet må en også ta hensyn til produktets nyttevirkninger. Kostnadseffektivitet er den måte et produkt av gitt kvalitet kan produseres med lavest kostnader. Resultateffektivitet defineres som forholdet mellom måloppnåelse og ressursbruk. De to hovedtyper data en trenger for å vurdere effektivitet er data om ressursbruk og data om resultater og nyttevirkninger.

Data om ressursbruk er relativt lett tilgjengelige enten budsjetter og regnskapet føres etter kontant- eller andre periodiseringsprinsipper. Det er imidlertid en illusjon når utvalget synes å tro at det finnes enkle og objektive måter å omforme realkapital og investeringer til årlige kapitalkostnader. De tall som framkommer vil være basert på valgte konvensjoner. Dessuten er det flere kostnadsbegreper som er aktuelle i vurderinger ved valg mellom alternativer. Derfor er det utviklet flere kostnadsbegreper for beslutningsprosesser som selvkost, alternativkostnad, variable kostnader, faste kostnader og marginalkostnader. Uansett hvilket periodiseringsprinsipp en bruker i budsjett og regnskap vil tallene derifra måtte transformeres inn i kost-

nadsanalyser når de skal brukes til valg av optimale løsninger. Dette er grundig beskrevet, drøftet og analysert i prosjektets delrapport 2.

Hovedutfordringen knyttet til effektivitetsmålinger i offentlig sektor er å utvikle og finne fram til gode nok måleindikatorer for resultatene av offentlig virksomhet. Spørsmål om nye periodiseringsprinsipper er et blindspor som til og med kan tilsløre denne problematikken. Fordelen med kontantprinsippet i forhold til andre periodiseringsprinsipper er at det er enkelt å forstå og entydig og dermed et godt utgangspunkt når budsjett- og regnskapstall skal brukes til kostnads-kalkulasjoner.

Økonomiske analyser basert på kostnads kalkyler, effektivitetsberegninger, nytte/kostnadsanalyser, investeringsanalyser og lignende brukes selvsagt i styring av prioriteringer og ressursbruk enten budsjett- og regnskapssystemet er basert på kontant- eller periodiseringsprinsippet. Slike analyser og utredninger vil være viktig underlagsmateriale som er med på å bestemme hvordan prioriteringer og ressurstildeling skal være uavhengig av regnskapsprinsipp. Enten budsjettet baseres på periodiserings- eller kontantprinsippet vil slike analyser være så omfattende og ulike at de ikke kan inngå direkte i budsjett- og regnskapsoppstillingene. Spørsmål om hvordan slike beregninger og analyser mest hensiktsmessig kan brukes og innpasses i et budsjett- og regnskapssystem har lite å gjøre med valg av periodiseringsprinsipp for utgiftene.

**Fig 22. Budsjettets hovedfunksjoner – offentlige eller forretningsbaserte prinsipper**

### **BUDSJETTETS HOVEDFUNKSJONER**

- Konstitusjonell /legalitetsfunksjon
- Politisk funksjon
- Administrativ funksjon
- Informasjonsfunksjon

Ingen av disse funksjoner styrkes ved overgang til forretningsbaserte regnskapsprinsipper.

Fra 1969 til 1974 ble det gjennomført et omfattende arbeid for å utvikle og bedre de økonomiske styringssystemer i staten under etiketten ”Programbudsjettering” (jf NOU: 15 Programbudsjettering og St.meld 1973/74). Formålet var å skape et klarere fokus på målstyring, resultater og effektivitet i statens virksomhet. Arbeidet konkluderte blant annet med et metodeopplegg for bruk av såkalte programanalyser som underlag for budsjettkonklusjonene og en revisjon av kontoplanene med en klarere inndeling av virksomhetene i programområder og tilhørende tiltak. Det siste skulle bidra til bedre og mer systematisk oversikt over bevilgningene fordelt på formål og politikkområder. Slik de fleste andre land, som arbeidet med samme problematikk, ble det konkludert med at det ikke ville være praktisk mulig å utforme dette i et samlet system. Det var ikke mulig å etablere gode nok resultatmål. Informasjonsmengden i systemet ville bli så omfattende at det ikke ville være mulig for folkevalgte organer å få oversikt over helheten og sette seg inn i alt materialet. Dette er sannsynligvis det mest omfattende utredningsarbeid som er gjort om statens budsjett- og regnskapssystem i Norge. NOU-en, som foreslår innføring av forretningsbaserte budsjett- og regnskapsprinsipper, nevner ikke og har ingen referanser til dette arbeidet.

Konklusjonen på spørsmålet om overgang fra kontantprinsipp til periodiseringsprinsipp vil forbedre og styrke budsjettets administra-

tive funksjon er ikke opplagt. Min konklusjon er at spørsmål om effektivitet og kostnadsanalyser er så komplisert og omfattende at endring av periodiseringsprinsipp er av underordnet betydning for å bedre beslutningsinformasjonen for de folkevalgte. Det kan til og med være uheldig fordi en skaper et inntrykk av mer objektiv og udiskutabel beslutningsinformasjon i regnskap og budsjett enn det reelt sett er mulig å lage der.

### **Informasjonsfunksjon.**

Den siste hovedfunksjon budsjettet har er informasjonsfunksjonen. Spørsmål om periodiseringsprinsipp er sannsynligvis relativt underordnet knyttet til denne funksjonen. Innføring av forretningsregnskapets periodiseringsprinsipper med kalkulerte størrelser for eksempel for kapitalkostnader i stedet for konkrete investeringer vil være vanskeligere å kommunisere og å forstå. Dessuten vil en måtte ha god kjennskap til periodiseringskonvensjonene for å forstå budsjettet.

Når økonomiske resultatmål fra forretningsbaserte regnskapsprinsippene brukes på offentlig forvaltningsvirksomhet kan det oppstå problemer. Kommunene bruker begreper som netto- og brutto driftsresultat som resultatmål. Det er viktig at slike økonomiske resultatmål er positive. Dersom slike mål er negative er det klare indikasjoner på at kommunen kan ha økonomiske problemer eller for lave inntekter i forhold til den aktivitet som drives. Dersom det tolkes slik at dess større disse driftsresultatene er dess bedre drives kommunen så er en på ville veier. Dersom det fokuseres for mye på slike resultatmål kan det lett bli effekten. Det er derfor ikke grunn til å tro at informasjonsfunksjonen blir styrket ved å gå over til forretningsbaserte regnskapsprinsipper. Det vil lett gi et ekstra fokus på økonomiske resultatmål i form av økonomisk overskudd. Inntrykket, som kan skapes, er at dess større overskudd dess bedre drives den offentlige virksomheten. Det er selvsagt missvisende.

**Fig 23. Kommunenes budsjett- og regnskapsprinsipp**

**KOMMUNALE BUDSJETT- OG REGNSKAPSPRINSIPP**

- Anordningsprinsippet er ikke lett å manipulere.
- Er ikke gjenstand for omfattende kalkulatoriske beregninger.
- Skiller mellom løpende utgifter og investeringer.
- Sammenheng mellom budsjett- og regnskapssystem.
- Er utviklet for å ivareta prinsipper for god offentlig produksjon av tjenester og produkter.

## 7 KOMMUNENES BUDSJETT- OG REGNSKAPSPRINSIPPER

Kommunenes og fylkeskommunenes virksomhet har, som nevnt, i langt større grad enn statens virksomhet vært dominert av produksjon av produkter og tjenester som skal være tilgjengelig for alle. For eksempel går ca. 80 pst av kommunenes utgifter til slik produksjon. Derfor er det i kommunene i større grad arbeidet med å utvikle systemer for god produksjon av offentlige tjenester og produkter. Statens virksomhet har hatt et klarere og mer dominerende ”forvaltningspreg”. Politisk styring, overordnet administrasjon og myndighetsutøvelse har vært mer dominerende og har et klarere preg på virksomheten.

Dette er en av årsakene til at budsjett- og regnskapssystemet for kommuneforvaltningen og statsforvaltningen er ulike. Kommunaldepartementet er ansvarlig for systemet for kommunene. Det grunnleggende system er ganske omfattende og vedtatt i kommuneloven (Kapitel 9 Økonomiplan, årsbudsjett, årsregnskap og rapportering §§ 44-49, kapitel 10 Gjeldsforpliktelser m.m §§ 50-58). I tillegg har departementet gitt særskilte budsjett og regnskapsforskrifter.

Budsjett- og regnskapssystemet består av en driftsdel, investeringsdel og kapitalregnskap og balanse. Utgifter og inntekter skal registres etter det som benevnes som anordningsprinsippet. I loven er det formulert på følgende måte (jf § 48,2):

*”Alle kjente inntekter og utgifter i året skal tas med i årsregnskapet for vedkommende år, enten de er betalt eller ikke når årsregnskapet avsluttes”*

I regnskapsforskriftene er dette prinsippet utdypet nærmere.

I statsforvaltningen er ikke systemet for budsjett og regnskap utviklet på samme oversiktlige og systematiske måte som for kommunene. På administrativt nivå er det Finansdepartementet og underliggende organ SSØ som sitter i førersetet. Staten bruker et mer rendyrket kontantprinsipp i sin budsjettering og regnskapsføring. Det er nok her misforståelsen på høyt departementsnivå oppstår om at kommunene og fylkeskommunene fører sine regnskaper etter kontantprinsippet. De viktigste forskjellene mellom kommunenes systemer og statens er:

- 1 Kommunene skiller mellom investeringer og løpende utgifter og har en eget investerings og kapitaldel. Staten skiller ikke ut investeringsutgifter særskilt.
- 2 For kommunene gjelder et såkalt formuesbevaringsprinsipp som går ut på at kapitalinntekter ikke skal kunne finansiere den løpende driften. Derfor er det også bestemmelser om at eventuelle regnskapsunderskudd skal dekkes av løpende inntekter i etterfølgende regnskapsår. I staten skilles ikke mellom kapitalinntekter og løpende inntekter mht. hva de kan finansiere. Det er ikke bestemmelser om etterfølgende dekning av underskudd eller bruk av overskudd.
- 3 Utgifter og inntekter føres etter anordningsprinsippet i kommunene, mens staten benytter kontantprinsippet.
- 4 Kommunene og fylkeskommunene må vedta en fireårig økonomiplan. Staten har ingen klare krav om økonomiplan.

Mange av motforestillingene mot kontantprinsippet, som staten benytter, er knyttet til håndtering av investeringer og kapitalkostnader. I st.prp nr 1 (2006-2007) kap.9 er økonomistyring i staten m.v drøftet. Spørsmål om særskilt budsjettering av investeringer og langtidsbudsjettering tas opp i pkt.9.2. Slike forslag ble imidlertid avvist i



proposisjonen. Hva staten kunne lære av kommunenes systemer for budsjett- og regnskapsføring kunne imidlertid være en interessant problemstilling å utrede nærmere. Hovedproblemet med kontantprinsippet er at det ikke skilles mellom utgifter til løpende drift og engangsutgifter som har karakter av investeringer. De har effekter i form av kostnader og nytte for en lengre tidsperiode og er ikke lett å vurdere rasjonelt i et årsbudsjett/regnskap alene. Dette ivaretar kommunene ved å ha egne systemer for budsjettering av investeringer kombinert med økonomiplan.



## 8 HELSEFORETAKENE

### – Eksempel på forretningsbaserte regnskaper og styringsprinsipper

#### 8.1 Regnskapssystem for Helseforetakene

Helseforetakene, etablert i 2002, er det første store eksperiment hvor offentlig tjenesteproduksjon i Norge går over til forretningsbaserte regnskapsprinsipper. Det kan derfor være interessant å se nærmere for bakgrunnen for denne beslutning og noen av resultatene.

Lov om helseforetak inneholder følgende bestemmelse i §.:

*”Regnskapslovens bestemmelser gjelder for foretak. Årsregnskap og årsberetning skal godkjennes av foretaksmøtet.”*

Det betyr at helseforetakene skal føre sine regnskaper basert på forretningsmessige regnskapsprinsipper fullt ut. I helseforetaksproposisjonene er det noen kortfattede begrunnelser i kap.2.1.48 (jf Ot. Prp. Nr. 66 2000-2001):

*”Det er for lite bevissthet om innsatsfaktoren kapital i sykehus i dag. Det henger både sammen med system for bevilgningmyndighet og måten dette håndteres på i dagens sykehusregnskap. Kontantprinsippet har bidratt til den lave bevissthet. Det gjelder både bygninger og utstyr. Foretaksorganiseringen gjør at kostnadene ved bruk av kapital må planlegges på en annen måte. Kostnadene ved bruk av kapital kommer fram som en utgift over tid som virksomheten må skaffe en inntekt til. En*

*foretaksorganisering med bruk av regnskapsprinsipper etter regnskapsloven vil inspirere til langt mer bevisste holdninger til kapital”*

Her uttales at sykehusregnskapene har vært ført etter kontantprinsippet. Det er direkte feil (jf kapittel 8 hvor det kommunale budsjett og regnskapssystem er drøftet). Denne bastante konklusjonen og vurderingen er mao skrevet og lagt fram for Stortinget av personer som mangler elementær kunnskap om økonomistyringssystem inklusive regnskapssystem for sykehusene da de var drevet av fylkeskommunen.

Videre:

*”Det nye systemet vil legge til rette for at styringen av omfang og innretting av investeringer legges til foretaksledelsen”*

Dette modifiseres noe ved vedtaket om at store investeringer skal godkjennes av departementet. I tillegg skal alle langsiktige lån tas opp i statskassen. Slike lån finansieres derfor reelt sett i statsbudsjettet.

Avsluttningen av begrunnelsen lyder som følger:

*”I tillegg til synliggjøring av kapitalkostnader fører regnskapsloven til at det blir større fokus på at inntekter og kostnader regnskapsføres i den perioden de faktisk oppstår. For å etterleve regnskapsloven stilles strenge krav til foretakenes registrering og dokumentasjon om regnskapsopplysninger. Samlet sett vil dette gi viktig bidrag til en god og effektiv bruk av kapital og til en god oversikt over og styring med foretakenes økonomi”*

Stort mer uttales ikke som begrunnelse for denne fundamentale endringen i økonomistyringen for en så omfattende bit av offentlig tjenesteproduksjon som sykehus og andre spesialisthelsetjenester.

Det opprinnelige idegrunnlag for helseforetakene kom fra utredningen om fylkeskommunale sykehusselskaper (NOU 1999:15 Sør-

ensen utvalget) og lov om fylkeskommunale sykehusselskaper (Ot. prp.nr.25 1999-2000). De hadde en omfattende vurdering av økonomi-bestemmelser i lovforslaget om de nye sykehusselskaper. Systemet er nedfelt i loven om fylkeskommunale sykehusselskaper paragrafene 29/årsbudsjett, 30/budsjetavvik, 31/økonomiplan, 32/realiserte verdier og 33/lånopptak og garantitilsagn. Når det gjelder regnskaper så åpnet denne loven for at det var valgfritt å bruke regnskapsloven eller kommunale regnskapsprinsipper.

## 8.2 Resultater av helseforetakenes overgang til forretningsregnskaper

I rapporten ”Helsereform – utfordringer og løsninger” (Jensen, Bjarne og Magnar Bollingmo) er blant annet virkninger for helseforetakenes resultater og økonomi av det nye økonomisystem analysert. Artikkelen ” Helseforetakene – forretningsmessige drevne foretak i en større reform” analyserer mer spesifikt virkninger av det nye regnskapssystem (Voldnes, Fanny). Vurderingene her er basert på disse analyser.

Spesialisthelsetjenestens økonomi (Helseforetakene) analyseres årlig i ”Årsrapporten fra beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten”. I rapporten for 2006 oppsummerer utvalget sin konklusjon om helseforetakenes økonomi på følgende måte:

*”Utvalget finner at alle disse fire forhold (underskudd, investeringsnivå, langsiktig gjeld, egenkapital) synes å ha blitt ytterligere bekymringsfulle. Underskuddene målt i forhold til det resultat en styrer etter, er 36 pst større i 2006 enn i 2005, investeringene er 19 pst. større, den langsiktige gjelden er 13 pst større og egenkapitalen 9 % mindre. Det er i 2006 diskrepans mellom regnskapsført resultat som eier styrer etter (pensjonskostnader).”*

**Fig 24. Helseforetakene – eksempel på overgang til forretningsbaserte prinsipper.**

**HELSEFORETAKENES  
ØKONOMISTYRINGSPRINSIPPER**

- Forretningsbaserte regnskapsprinsipper alene – omfattende bruk av kalkulatoriske størrelser.
- Ingen felles prinsipper for budsjettering eller krav om budsjettering.
- Ingen systematisk oversikt over ressursforbruk og investeringer til folkevalgte organer. Investeringsbeslutninger tillagt foretaksledelsen alene.
- Hevdes feilaktig at kontantprinsippet tidligere ble brukt som regnskapsprinsipp for sykehusene.

Det virker derfor ikke som om departementets konklusjoner om at det nye økonomiregimet ville føre til god oversikt og styring av foretakenes økonomi har slått til. Det akkumulert regnskapsmessige underskudd i perioden 2002 til 2006 er nesten 18 milliarder kroner. Det siste året, 2006, har det største regnskapsmessige underskuddet på 4,4 milliarder kroner. Under analysen av likviditet vises utviklingen i helseforetakenes likviditetsgrad (forholdet mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld). For helseforetakene sett under ett har den utviklet seg fra 0,83 pst i 2002 til 0,37 pst i 2006. M.a.o. resultatene etter alle økonomiske mål er begredelige. Hadde analysen gjeldt private bedrifter ville konklusjon vært at de beveget seg mot konkurs. Her trengs kraftig lut og omstruktureringer om foretakene skal overleve.

Den 18. august hadde Aftenposten store oppslag om dette under overskriften ”*Syk sykehusøkonomi*” og helseøkonomen (Professor Hagen) som uttalte seg var dystre. Nåværende organisering ville ikke løse de økonomiske problemer. Løsningen var nye reformer; enten alt underlagt et stort direktorat som skulle styre direkte alle helseforetakene i landet eller en ny regionalisering med 10 mer selvstendige sykehusregioner

med egen beskatningsrett. Det er faktisk ganske spesielt at de fleste eksperter som pekte på løsningene med bedriftsøkonomisk styrte statlige helseforetak er dem som først tok avstand fra helsereformen.

Mesteparten av gjelden i helseforetakene er kortsiktige lån fra statskassen (19,3 milliarder kroner eller ca. 2/3 deler av samlet gjeld). Foretakene har imidlertid nå fått anledning til også å ta opp driftskreditter også i private banker. Dette er selvsagt langt dyrere enn driftskreditter eller langsiktige lån fra statskassen og bidrar til en unødvendig kostnadsøkning i helseforetakene. Den må staten senere selv betale. Dersom helseforetakenes gjeld hadde vært dekket med lån i private banker vil renteutgiftene vært ca. 0,5 pst. høyere. Det ville gitt en utgiftsøkning på ca. 150 mill. kr med dagens gjeld.

Spørsmålet som bør reises er imidlertid om forretningsbaserte lønnsomhetsregnskaper er en relevant måte å analysere økonomien i spesialisthelsetjenestene på. Selv om helseforetakene er selvstendige juridiske rettssubjekter så er de heleid av staten. De kan ikke gå konkurs. All langsiktig gjeld er tatt opp hos staten. Det samme gjelder storparten av den kortsiktige gjeld. De sorterer direkte under Helse og omsorgsdepartementet og styrene mottar sine styringsinstruksjoner fra statsråden.

Inntektene til helseforetakene kommer i all hovedsak gjennom overføringer fra stats- og trygdebudsjettet. Det er også noen inntekter i form av egenandeler betalt av brukerne og andre inntekter foretakene kan ha. De statlige overføringene bevilges enten direkte som rammetilskudd til hvert foretak eller som stykkprisrefusjoner basert på systemet for innsatsstyrt finansiering. Helseforetakene kan derfor til en viss grad påvirke sine egne inntekter. Men i all hovedsak styres dette av staten.

Helseforetakene er lovhjemlet. De skal sørge for å dekke befolkningens behov for helsetjenester. Disse tjenester er basert på rettigheter. Dvs. foretakene skal yte de helsetjenester det er behov for innenfor de budsjetter og inntekter som disponeres. Hva slags tjenester som skal ytes er avhengig av de profesjonelle vurderinger fagpersonalet i

helsetjenestene anser som mest egnet. Helseforetakene kan derfor i all vesentlighet operere på samme måten som de opererte på da de var en del av det fylkeskommunale tjenestetilbudet. Det framgår også tydelig av målene og verdigrunnlaget for helsereformen. De er ikke endret. Den viktigste forskjellen er at deltakerne i de overordnede styrene, som er mellomleddet mellom den politisk ansvarlige statsråd, ikke er folkevalgte representanter fra den befolkning som skal ha helsetjenestene, men representanter for statsråden og staten. Dessuten er regnskapsføring endret. Hovedformålet med regnskapene er å vise foretakenes økonomiske resultat. Men helseforetakene drives ikke for å skape økonomiske overskudd og økonomisk utbytte til eieren staten. Resultatkravet er at de skal gå i økonomisk balanse. For 2007 er det gjort et unntak ved at de kan ha et samlet underskudd på 1,4 milliarder kroner. Det virkelige formålet er å gi innbyggerne best mulig helsetjenester innenfor de ressursrammer som bevilges.

Et viktig spørsmål er hvordan ville de økonomiske resultatene i Helseforetakene blitt om en i stedet for private lønnsomhetsregnskaper hadde benyttet de velkjente og godt tilpassede regnskaps- og budsjettprinsipper som nettopp er utviklet for å styre offentlige tjenester. Nedenfor er det litt røft vist hvordan Helseforetakene økonomi samlet ville framstå om forskriftene for kommunal og fylkeskommunal regnskap og budsjettering også ble brukt for dem. Anslagene er utarbeidet på basis av tallene i årsrapporten fra Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten. Beregningene er foreløpige og basert på anslag for avdragsutgiftene. Avdragsutgiftene er basert på 40 års nedbetaling og at investeringene kan lånefinansieres fullt ut i statskassen. Dette bør kanskje modifiseres noe. Foretakene ville da ha et driftsbudsjett/regnskap (Løpende utgifter og inntekter) og investeringsbudsjett/regnskap og kapitalregnskap. I tillegg vil de selvsagt ha en balanse med oversikt over aktiva og passiva.

I driftsregnskapet brukes begrepene bruttodriftsresultat, nettodriftsresultat før renter og avdrag og nettodriftsresultat. I brutto driftsresultat er tatt med en kalkulatorisk størrelse for avskrivninger. Siden dette ikke er en utgift, men bare en kalkulatorisk beregning for å belyse samlede kostnader tas den tilbake som en ”inntekt” når nettodrifts-



resultat skal beregnes. I stedet tas med renter og avdrag som er reelle utbetalinger.

Driftsregnskapet ville se omtrent slik ut:

| Mill. kr.                       | 2002 | 2003 | 2004 | = | 2005 | 2006  |
|---------------------------------|------|------|------|---|------|-------|
| Driftsres. før renter og avdrag | 2015 | 954  | 1271 |   | 2149 | 1125  |
| - Renter og avdrag              | 523  | 529  | 754  |   | 1041 | 1312  |
| = Nettodriftsresultat           | 1492 | 425  | 517  |   | 1108 | - 187 |

I stedet for et akkumulert regnskapsmessig underskudd på nesten 18 milliarder kroner for perioden 2002 til 2006 ville foretakene ha et akkumulert driftsresultat på 7,5 milliarder kroner før renter og avdrag og et netto driftsresultat etter at renter og avdrag er dekket på 3,3 milliarder kroner (avhengig av tempoet i gjeldsnedbetalingen) Det er ikke noe dårlig resultat for en offentlig virksomhet.

Hovedårsaken til denne forskjellen er at helseforetakene etter forretningsbaserte regnskapsprinsipper også opererer med en kalkulert kostnad; avskrivninger. Dette er ikke noe som betales. Det er imidlertid tatt med for å indikere hva bruken av foretakenes realkapital skal koste. Og derved få fram et mer reelt tall for hvor økonomisk lønnsomme selskapene er. Spørsmålet er hvor relevant dette er. Virksomheten drives jo ikke for å skape økonomiske overskudd som skal deles ut til eieren.

Investeringsregnskapet ville vist følgende:

| År               | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|------------------|------|------|------|------|------|
| Mill.kr.         |      |      |      |      |      |
| Investeringer    | 3191 | 5735 | 7164 | 7852 | 9315 |
| Finansiert ved:  |      |      |      |      |      |
| Fra driften      | 1492 | 425  | 517  | 1108 | 0    |
| Langsiktige lån: | 1699 | 5310 | 6647 | 6744 | 9315 |

**Fig 25. Virkninger av overgangen til forretningsbaserte prinsipper**

**VIRKNINGER FOR HELSEFORETAKENE AV DE FORRETNINGSBASERTE PRINSIPPER**

- Regnskapsmessige underskudd hvert år etter overgangen til de nye prinsipper – akkumulert underskudd på 18 milliarder kroner etter 4 år.
- Framstår som konkursbo selv om de ikke er det.
- Etter kommunale prinsipper ville de hvert år hatt positivt netto driftsresultat samtidig som det har vært investert 38 milliarder krone i spesialisthelsetjenesten etter 2002.
- Elendig økonomistyring – savner sidestykke når det gjelder offentlig tjenesteproduksjon i Norge.
- Gir inntrykk av behov for omfattende strukturrasjonalisering i spesialisthelsetjenesten.

Hovedspørsmålet er om dette regnskapssystemet er egnet til å styre offentlig tjenesteproduksjon.

M.a.o det er i perioden 2002 til 2006 investert hele 33 milliarder kroner i utbyggingen av bygninger, medisinsk/teknisk utstyr og andre anleggsmidler. Tall fra statistisk sentralbyrå angir de samlede investe-

ringer til 38 milliarder kroner. Dette er i all hovedsak finansiert fra statskassen eller av skattebetalerne. Det som framgår av helseforetakenes regnskaper er imidlertid at dette nærmest er en katastrofe. Det fører til en kraftig gjeldsøkning. Egenkapitalen reduseres. Siden mesteparten av gjelden er kortsiktig virker det som om foretakene har store likviditetsproblemer. Det hele framstår som et konkursbo. Men dette er i virkeligheten litt tøvet. Det hele skyldes at en bruker lønnsomhetsregnskaper på virksomheter som ikke opererer i et konkurransemarkedet, men som er en sentral del av den offentlige forvaltning.

I dette perspektivet har ikke helseforetakene så store økonomiske problemer. Det økonomiske problemet er hvor store ressurser har vi mulighet til å bruke i helsesektoren i forhold til vår samlede verdiskapning og når vi også tar i betraktning de øvrige offentlige oppgaver som skal løses. Hovedproblemet er at ønsker om standard på disse tilbud overstiger disse økonomiske rammene. Befolkningen, som velger politikerne, synes ikke å akseptere de nedskjæringer som fagøkonomene anser nødvendig.

Tanken bak innføringen av avskrivninger synes å være at dette er en form for inntekt eller avsetninger som skal gi grunnlag for at helseforetakene selvstendig skal optimalisere fordeling av sitt samlede inntektsgrunnlag på investeringer og driftsutgifter. Det blir derfor mer opp til det enkelte foretaksstyre å avgjøre størrelsen på investeringer og fordeling av investeringer på de ulike helseinstitusjoner og investeringsformål. Bakgrunnen for avskrivninger i forretningsregnskaper er imidlertid at investeringskostnadene må framkomme i det økonomiske resultat for å få et riktig bilde av den økonomiske avkastningen eller utbytte virksomheten gir.

Virkinger av overgang til forretningsbaserte regnskapsprinsipper er særlig begrunnet med at en skal få bedre oversikt over alle kostnader, ikke minst kostnader knyttet til bruk av realkapital. Da bringes kalkulatoriske størrelser, som ikke er utgifter eller bevilgninger inn i regnskapene. I bedriftsøkonomiske regnskap er det nødvendig

for å vise virksomhetenes lønnsomhet og økonomiske avkastning. En driver ikke offentlig virksomhet for å skape økonomiske overskudd i virksomhetene, men for å løse fellesoppgaver og fellestjenester for befolkningen. Målene er knyttet til de tjenester befolkningen mottar og den betydning de har for befolkningens velferd. De drives ikke for å oppnå bedriftsøkonomis overskudd. Fokus på slike økonomiske resultater gir et misvisende uttrykk for målene for den offentlig virksomhet. Det kan gi utilsiktede resultater.

Voldnes konklusjon i oppsummeringen (jf Voldnes) er:

*”Bruk av forretningsmessige prinsipper er uegnet som styringsverktøy for helsetjenester og løser ikke de reelle problemene som helsesektoren står overfor. Ved bruk av forretningsmessige prinsipper er det overordnede økonomiske vurderinger som i stor grad styrer hva slags helsetjenester befolkningen får. Det betyr at risikoen er stor for at det skjer på bekostning av medisinskfaglige vurderinger og politisk styring. Reformens økonomistyringssystem inviterer til juks og fjerner oppmerksomheten fra formålet for selve tjenesten, som er befolkningens behov for hjelp ved sykdom. Et godt helsetjenestetilbud må ta utgangspunkt i befolkningens behov og ikke hva som er mest lønnsomt for det enkelte sykehus eller helseforetak. Tiden er overmoden for at myndighetene tar innover seg at dette økonomistyringssystemet faktisk er uegnet og en velferdsstat lite verdig. Det trengs modige politikere som kan sikre gode helsetjenester til hele befolkningen i framtida.”*

Etter de offentlige regnskapsprinsipper vil det være ressursinnsatsen som belyses. Hvor store utgifter går hvert år til helsesektoren, hvor store utgifter har vi hatt til investeringer i helsesektoren og hvor store utgifter har vi hatt til renter og avdrag. Dessuten belyses hvordan det hele er finansiert, løpende inntekter (statstilskudd, egenbetaling og andre inntekter), lån og salg av kapitalobjekter. Dette settes så sammen til resultatstørrelser som gir et bilde av de finansielle resultater.

I de offentlige budsjett- og regnskapssystemer vil det framkomme direkte hvor store bevilgninger som er avsatt til driften av helsetje-

nestene og til investeringer. Hvor langt en så skulle gå i retning av å fordele dem mellom formål, institusjoner og enkelttiltak vil det være opp til budsjettmyndighetene å avgjøre. Da ville en ha oversikt over slike forhold og kan etterprøve og kontrollere hvordan gjennomføringen har vært. Ved de forretningsmessige prinsippene er dette ikke så klart. Da er det mer opp til institusjonenes styrer og administrasjon selv å avgjøre dette. Størrelsen på driftsutgifter, avskrivninger, salg av eiendommer lånemuligheter, renteutgifter osv. vil så avgjøre hvor store f.eks. investeringene kan bli. Dette systemet blir derfor langt mer skjønnsmessig bassert og uklart. Ingen bør være overrasket over at dette systemet bidrar til regnskapsmessige underskudd.



## REFERANSER

- Busch, T., Vanebo, J. O., Klaudi Klausen, K., & Johnsen, E. (red.). (2005). *Modernisering av offentlig sektor: utfordringer, metoder og dilemmaer*. Oslo: Universitetsforl. ISBN 82-15-00665-5
- Christensen, T., Egeberg, M., Larsen, H. O., Læg Reid, P., & Roness, P. G. (2002). *Forvaltning og politikk*. Oslo: Universitetsforl. ISBN 82-15-00108-4
- Dahle, T. (u.å.). *Erfaringer med bestiller-/leverandørmodeller* (De Facto rapport).
- Dedekam, A. (2002). *Mikroøkonomi*. Bergen: Fagbokforl. ISBN 82-7674-807-4
- Ellwood, S., & Newberry, S. (2007). Public sector actual accounting: Institutionalising neo-liberal principles? I *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), s. 549-573.
- Elmeshov, J., & Lundsgaard, J. (2003). *Kommunenes effektivitet i offentlig finansiert service*. Oslo: Finansdepartementet.
- Enthoven, A. (1997, March/April). *Financial management aspects of privatization*. The international consortium on governmental financial management.
- Finansministeriet. (Marts 2000). *Benchmarking i den offentlige sektor - nogle metoder og erfaringer*. København: Finansministeriet.
- Fölster, S. (1998). *Kommuner kan! Kanske! : om kommunal välfärd i framtiden : rapport till expertgruppen för studier i offentlig ekonomi*. Stockholm: Fritzes. ISBN 91-38-20877-6

- Gårseth-Nesbakk, L. (2007). Periodiseringsprinsippet i staten: Nyttig tilleggsinformasjon eller en fare for velferdssamfunnet? I *Revisjon og regnskap*, 77(1), s. 14-17.
- Hagen, K. P. (2000). *Økonomisk politikk og samfunnsøkonomisk lønnsomhet*. Oslo: Cappelen akademisk forl. ISBN 82-02-19661-2
- Hovik, S., & Stigen, I. M. (2004). *Kommunal organisering 2004: redegjørelse for Kommunal- og regionaldepartementets organisasjonsdatabase* (NIBR-notat nr. 124). Oslo: Norsk institutt for by- og regionforskning. ISBN 82-7071-503-4
- Jensen, B. (2005). *Kommune-Norge - velferd og finansiering*. Oslo: Kommuneforl. ISBN 82-446-1176-6
- Jensen, B. (2006). *God regionreform: analyse av hovedalternativer og erfaringer fra Møre og Romsdal fylke*. (Rapport nr. 12-2006) Elverum: Høgskolen i Hedmark ISBN 82-7671-554-0
- Jensen, B., & Bollingmo, M. (2007). *Helsereform – utfordringer og muligheter*. (Oppdragsrapport nr. 7-2007) Elverum: Høgskolen i Hedmark ISBN 978-82-7671-632-0
- Jenssen, J. I., & Robertsen, K. (2000). *Kommunaløkonomi: i et styringsperspektiv*. Kristiansand: Høyskoleforlaget. ISBN 82-7634-043-1
- Johnsen, Å., Loe, L. A., & Vabo, S. I. (red.). (2000). *Styring og medvirkning i lokalforvaltningen*. Oslo: Cappelen akademisk forl. ISBN 82-02-19886-0
- Johnsen, Å., Sletnes, I., & Vabo, S. I. (2004). *Konkurransetsetting i kommunene*. Oslo: Abstrakt forl. ISBN 82-7935-181-7
- Klausen, K. K. & Ståhlberg, K., (1998). *New public management i Norden: nye organisations- og ledelsesformer i den decentrale velfærdsstat*. Odense: Odense Universitetsforl. ISBN 87-7838-333-1
- Kartlegging og utredning av former for offentlig samarbeid (OPS): en KPMG-rapport til Nærings- og handelsdepartementet*. (2003). [Oslo]: KPMG.
- Kommuneloven (1992). (2007) *Lov av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner; med endringer, sist ved lov av 15. desember 2006 nr. 90*. Oslo: Cappelen akademisk.



- Kommuneregnskapet – Effektiv ressursbruk og formuesbevaring.* (2006). (Rapport av arbeidsgruppe nedsatt av KRD) Oslo: Kommunal- og regionaldepartementet.
- Kommuneregnskapet under press. (2006). I *Kommunal økonomi*, 86(8)
- Newberry, S. (2007). Trade in services: Wider implications for accounting standardsetters and accountants. I *Australian Accounting Review*, 14(2), s. 11-21.
- Newberry, S. M. (2006). Kostnadssammenligninger og konstitusjonell kontroll. I *Stat og styring*, 16(4), s. 45-49.
- NOU 1972:5. (1972). *Programbudsjettering: utredning I om utvikling og innføring av programbudsjettering i staten*. Oslo: Universitetsforl. (ISBN 82-00-70005-4).
- NOU 2000:19 (2000). *Bør offentlig sektor eksponeres for konkurranse?: en gjennomgang av nasjonale og internasjonale erfaringer : utredning fra et utvalg oppnevnt av Arbeids- og administrasjonsdepartementet*. Oslo: Statens forvaltningstje-neste.
- NOU 2003:6 (2003). Oslo: Statens forvaltningstjeneste.
- Ot.prp. nr. 25 (1999-2000) Om lov om fylkeskommunale sykehusselskaper m.m.* Oslo: Sosial- og helsedepartementet.
- Ot.prp. nr. 66 (2000-2001) Om lov om helseforetak m.m.: (helseforetaksloven)*. Oslo: Sosial- og helsedepartementet.
- Rattsø, J. (1998). *Fiscal federalism and state-local finance: the Scandinavian perspective*. Cheltenham: Edward Elgar. ISBN 1-85898-752-0
- Ringstad, V. (2002). *Mikro- og markedsøkonomi*. [Oslo]: Cappelen. ISBN 82-02-21806-3
- Ringstad, V. (2003). *Offentlig økonomi og økonomisk politikk*. [Oslo]: Cappelen akademisk forl. ISBN 978-82-02-22609-1
- Røvik, K. A. (1992). *Den "syke" stat: myter og moter i omstillingsarbeidet*. Oslo: Universitetsforl. ISBN 82-00-21441-9
- Rose, L., & Baldersheim, H. (2000). *Det Kommunale laboratorium : teoretiske perspektiver på lokal politikk og organisering*. Bergen: Fagbokforl. ISBN 82-7674-585-7

- Sandmo, A., Hagen, K. P., Askildsen, J., Olsen, T., & Sørgård, L. (1992). *Offentlig politikk og private incitamenten*. [Oslo]: TANO. ISBN 82-518-3036-2
- St.meld. nr ... (1973-1974) *Utvikling av statens budsjettssystem*. Oslo: Statens forvaltningstjeneste
- St.prp. nr. 1 (2006-2007) *Gul bok : Statsbudsjettet: for budsjettåret 2007*. (kapittel 9) [Oslo]: Finansdepartementet.
- Sæther, A. (1994). *Mikroøkonomi*. [Stavanger]: Rogaland Mediesenter. ISBN 82-91348-01-4
- Sørensen, R. J., Borge, L.-E., & Hagen, T. P. (1999). *Effektivitet i offentlig tjenesteyting*. Bergen: Fagbokforl. ISBN 82-7674-333-1
- Tranøy, B. S. (2006). *Markedets makt over sinnene*. Oslo: Aschehoug. ISBN 978-82-03-23221-3
- Trygstad, S. C. (2006). *Den nye staten: omfang og effekter av omstillingene i staten 1990-2004*. (Fafø nr. 530) Oslo: Fafø ISBN 82-7422-540-6
- ViaNova Plan og Trafikk AS (2003) *Drifts- og vedlikeholdskontrakter med Mesta AS og konkurranseutsatte kontrakter 2003*. (Oppdragsgiver: Vegdirektoratet).
- Voldnes, F. (19. september, 2007). *Helseforetakene - forretningsmessige drevne foretak i en større reform* [elektronisk utgave]. Landsorganisasjonen. Sist lest: 29. oktober, 2007, fra: [www.lo.no/lobasen/Content/122723/Lokalsykehusene.doc](http://www.lo.no/lobasen/Content/122723/Lokalsykehusene.doc)
- Øgård, M. (2006). *10 år med New Public Management i europeiske kommuner: Har det gjort noen forskjell?* [Kristiansand]: Høgskolen i Agder. (Forelesning, forskerutdanningskurs Institutt for statsvitenskap UiO 25.11.2004)
- Østre, S. (1984). *Kommunaløkonomikk: økonomisk analyse av kommunale problemer*. Oslo: Universitetsforl. ISBN 82-00-07216-9
- Østre, S. (1993). *Kommunaløkonomiske prinsipper*. [Oslo]: Bedriftsøkonomens forl. ISBN 82-7037-810-0
- Østre, S. (1995). *Kommunaløkonomisk styring*. [Oslo]: Cappelen akademisk forl. ISBN 82-7037-811-9

- Østre, S. (2005). *Kommunalt selvstyre for demokrati og individtilpasset velferd*. Oslo: Kommuneforl. ISBN 82-446-1124-3
- Østre, S. (2. oktober, 2007). *Kommunaløkonomiske budsjettprinsipper* Høgskolen i Hedmark. (Forelesning for ansatte i Åmot kommune)
- Østre, S. (2007). *Resultatstyring i offentlig forvaltning*. (Rapport nr. 13-2006) Elverum: Høgskolen i Hedmark ISBN 978-82-7671-636-8
- Østre, S. (2007). *Analyse av prinsipper for budsjettering og regnskapsføring i offentlig forvaltning*. (Rapport nr. 14-2006) Elverum: Høgskolen i Hedmark ISBN 978-82-7671-638-2
- Årsrapport beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten*. (Juli 2007). Oslo: Helse- og omsorgsdepartementet.



# VEDLEGG 1: EKSEMPEL KOMMUNAL KONKURRANSEUTSETTING

## Vannforsyning i Bergen

Bjarne Jensen

### *Innhold*

|                                                                                    |            |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1. Bakgrunnen for kommunal vannforsyning.....</b>                               | <b>108</b> |
| <b>2. Hovedvirkning av konkurranseutsetting.....</b>                               | <b>108</b> |
| <b>3. Vanlige driftsformer for vannforsyning.....</b>                              | <b>109</b> |
| <b>4. Erfaringer med full konkurranseutsetting.....</b>                            | <b>110</b> |
| <b>5. Utredningen om konkurranseutsetting av<br/>vannforsyningen i Bergen.....</b> | <b>112</b> |
| <b>6. Alternativ løsning.....</b>                                                  | <b>113</b> |
| <b>Kilder.....</b>                                                                 | <b>115</b> |

### *1. Bakgrunnen for kommunal vannforsyning*

Vannforsyning var en av de første oppgavene kommunene tok seg av i bysamfunnene. Bakgrunnen for det er at vanntilgang er helt nødvendig for alle innbyggerne og kan ikke erstattes av andre produkter. God vannforsyning og effektivt ledningsnett er et naturlig monopol. Vanlige markedsløsninger og privat vannforsyning gir derfor ikke gode løsninger. For et bysamfunn bør derfor vannforsyning og ledningsnett løses av innbyggerne i fellesskap. Derfor er dette blitt en av de viktige oppgavene for kommunen.

Målsettingen for vannforsyningen er å gi innbyggere og næringsliv sikker og stabil tilgang på vann med tilfredsstillende kvalitet på en kostnadseffektiv måte. Opprinnelig ble vannforsyningen finansiert av kommunenes inntekts- og eiendomsskatter. I dag finansieres vannforsyningen av vannavgifter som vedtas av bystyret. Dette er lovfestet. Det er også gitt strenge retningslinjer for hvordan vannavgiftene skal kunne fastsettes. I dag er prinsippet for prissettingen at de skal fastsettes til selvkost; dvs. det er ikke adgang til å sette avgiftene høyere enn at kostnadene til vannforsyningen skal dekkes. Kommunen har derfor ikke adgang til å kreve så høye avgifter at de har fortjeneste på vannforsyningen.

### *2. Hovedvirkning av konkurranseutsetting*

Ved å konkurranseutsette driften av vannforsyningen vil private selskaper kunne få ansvaret for oppgaven. Deres hovedmålsetting vil være todelt:

- (1) Løse oppgaven innenfor rammer vedtatt av bystyret i forbindelse med konkurranseutsettingen.
- (2) Gi selskapet størst mulig overskudd eller økonomisk resultat.

I en konkurranseutsatt løsning vil det private selskapet få ansvaret for oppgaven mot en på forhånd avtalt pris eller godtgjørelse. Oppgaven tildeles det selskap som oppfyller kriteriene og som krever lavest godtgjørelse. Den viktigste drivkraften for selskapet er så å få størst mulig overskudd i avtaleperioden. Det vil de oppnå når drifts- og vedlikeholdskostnader blir lavest mulig. Med andre ord **selskapet vil øn-**

## **ske å ha lavest mulig utgifter til drift og vedlikehold i avtaleperioden for å få fortjeneste på vannforsyningen.**

For kommunen er det ikke tillatt å ta fortjeneste. Gevinster skal tilkomme abonnentene i form av lavere avgifter eller bedre vannforsyning. Drives virksomheten av en privat aktør gjelder i dagens system ikke selvkostprinsippet lenger og fortjenesten tilfaller de private eierne og ikke abonnentene (jf brev fra Miljødepartementet juni 2006).

### *3. Vanlige driftsformer for vannforsyning*

Den vanlige driftsformen er at kommunen selv driver virksomheten enten ved en egen avdeling, kommunalt foretak eller et interkommunalt selskap i samarbeid med andre kommuner. Da er systemet at kommunestyret vedtar et budsjett for neste år basert på en avveining mellom det som vurderes som riktige utgifter til drift, vedlikehold og nye investeringer og hva som kan aksepteres som avgifter overfor innbyggerne. Drivkraften i selskapet blir å sørge for best mulig/effektiv mulig gjennomføring av drift, vedlikehold og investeringer; dvs. **få mest mulig igjen i form av sikker og effektiv drift, vedlikehold og nye anlegg av bevilgningene til vannforsyning.** Forskjellen på dette og en konkurranseutsatt løsning er at forbedringer og gevinster i form av nyvinninger kommer byen og abonnentene til gode ved bedre og sikrere vannforsyning eller lavere avgifter, mens det ved konkurranseutsetting gir selskapene større overskudd. Spesielt når avtalene om konkurranseutsetting skal ha en varighet på 5 til 10 år kan det komme vesentlige teknologiske nyvinninger i perioden.

Noen vil hevde at systemer der kommunen eller kommunale foretak står for virksomheten kan bidra både til for høye avgifter og for lite effektiv drift og vedlikehold. Det blir for lite fokus på spørsmål om effektivitet. I den ordinære virksomheten i en kommune så vel som i private bedrifter må det lages systemer som stimulerer til mest mulig effektiv utnyttelse av bevilgningene. Redskaper er bruk av teknologiske nyvinninger innen maskinpark, IKT-løsninger og styringssystemer, gode samarbeidsforhold og bruk av de ansattes kompetanse, organisering og ledelsesutvikling, kompetanseutvikling og opplæring, rekruttering, fokus på mål og resultater, kostnadseffektivise-

ring, sammenligning med andre (benchmarking), samarbeid med andre aktører osv.

Dette er forhold som de ansatte i virksomheten vil ønske å bidra med. De vet at skal arbeidsplasser være trygge og gode så må virksomheten være effektiv. Derfor vil de være opptatt av godt samarbeid mellom politiske myndigheter, administrativ ledelse og de ansattes organisasjoner. Erfaringen er at ved å stimulere til god utnyttelse av de ansattes kompetanse og effektiv drift og vedlikehold i virksomheten får en også motiverte og utviklingsorienterte medarbeidere.

Offentlig virksomhet betyr ikke at private leverandører ekskluderes. Tvert imot de vil trekkes inn i forbindelse med oppgaver hvor de har tjen-ester, kompetanse og kapasitet som det ikke er lønnsomt eller hensiktsmessig å ha i den kommunale organisasjon. Samarbeid med private leverandører gjennom anbudskonkurranser om vedlikehold, utbedringer og investeringer, innkjøpsavtaler og kontrakter om konsulenttjenester er det lange tradisjoner for i forbindelse med offentlig drevet vannfor-syning.

#### *4. Erfaringer med full konkurranseutsetting*

I utgangspunktet er det ingen vitenskapelig dokumentasjon på at full konkurranseutsetting gir mer effektiv virksomhet enn de mer tradisjonelle løsninger. Det skyldes at de to driftsformer er så ulike at de ikke er fullt ut sammenlignbare. I realiteten er det ulike systemer som leverer ulike produkter. Et av de offentlige virksomhetsområdene som mest systematisk er konkurranseutsatt i Norge er det statlige vegved-likeholdet. Problemstillingen kan derfor belyses med dette området som eksempel.

Produksjonsvirksomheten i det ”gamle” vegvesenet ble først omorganisert til Mesta as og tildelt såkalte overgangskontrakter. Disse overgangskontrakter ga vedlikeholdskontrakter som kostet mer enn det gamle systemet(ca.10 pst). Senere ble kontraktene konkurranseutsatt. Det ga betydelige innsparinger i forhold til overgangskontraktene. Spørsmålet om det ga besparelser i forhold til organisering i



divisjoner eller egne produksjonsavdelinger er imidlertid ubesvart. Det skyldes flere forhold:

- 1 For det første var det i det ”gamle” systemet planer om å redusere kostnadene med anslagsvis 20 pst ved å gå over til klarere produksjonseenheter og redusere beredskap og sikkerhet ved å fjerne en god del av det gamle systemet med lokale veistasjoner og lokal vegberedsskap. Denne ”gevinsten” er tatt ut i forbindelse med konkurranseutsettingen. Den kunne til og med på en bedre måte bli tatt ut i de gamle drifts- og vedlikeholdsmodeller.
- 2 For det andre krevde det nye systemet nye administrative opplegg for å gjennomføre konkurranseutsettingen og kontrollere at de standarder og kontraktsbetingelser blir oppfylt. Disse kostnadene må tas med når en skal sammenligne med mer vanlige offentlige ordninger.
- 3 For det tredje vil det i løpet av avtaleperioden komme tilleggsregninger for ekstraordinært vedlikehold som kontraktene ikke omfatter. Disse vil en ikke ha oversikt over før avtaleperioden er slutført.
- 4 For det fjerde må en også vurdere den status vegsystemet har etter at avtaleperioden er slutført. Har systemet ført til ekstraordinære behov for mer fundamentale utbedringer?
- 5 Dessuten må naturligvis vurderes om de to ordninger gir ulik effekter for framkommelighet og sikkerhet i vegsystemet.

Hva som blir totaleffekten er ikke mulig å avgjøre på forhånd. Det er lettere å se hvem som er vinnere og hvem som er tapere. Vinnerne er de private aktører som får kontraktene, konsulentene som får nye utredningsoppdrag og ledelsen i selskapene som ofte får bedre lønnsbetingelser. Taperne er de som må ”betale” for omstruktureringen. Det er dem som mister sitt arbeid og får dårligere pensjonsrettigheter og samfunnet som må dekke omstrukturingskostnader i form av blant annet trygdeutgifter. Om brukerne har fått bedre framkommelige og trafikk sikre veier som følge av konkurranseutsettingen er det meget delte oppfatninger om jf blant annet diskusjonen etter gjensnødde veier på Sørlandet i vinter.

### *5. Utredningen om konkurranseutsetting av vannforsyningen i Bergen.*

Konkurranseutsetting av drift og vedlikehold av en bys vannforsyning er mer komplisert enn konkurranseutsetting av vegvedlikehold. For det første har en ikke så god oversikt over dagens tilstand i de gamle deler av forsyningsnettets. Det vil derfor bli vanskeligere å spesifisere hva som er ekstraordinære drifts- og vedlikeholdsbehov som følge av svikt i nettet, og hva som er en del av den løpende drift og vedlikehold. Det vil derfor være langt mer krevende å spesifisere konkurransegrunnlag og drifts-/vedlikeholdskontraktene for vannforsyning enn for vegvedlikehold. Hva skal ansees som ekstraordinære forhold som skal belastes utenfor kontraktene og hvordan kontrollere på en god nok måte at vedlikehold og drift er tilfredsstillende oppfylt.

Dessuten er det i utredningen om konkurranseutsetting planlagt at en konkurranseutsatt kontrakt skal ha lang varighet. Begrunnelsen er at det er nødvendig for at kontrakten skal være forretningsmessig interessant og for at den nye leverandør skal investere i kompetanse og personell. I notatet om konkurranseutsetting er antydning en varighet på 10 år. Det vil på den annen side bety at den nye leverandør vil bli sittende med så betydelig eksklusivitet når det gjelder kunnskap og innsikt i Bergens vannforsyningssystem at en i realiteten kan ha etablert et privat monopol på dette området.

På dette området er forholdene i vegvedlikehold annerledes fordi en har flere aktører som til enhver tid har konkurranseutsatte kontrakter. Selv på området med vegvedlikehold er det likevel sterke tendenser til at noen få store private entreprenører får kontraktene. Små og mellomstore aktører blir kjøpt opp av de store eller blir deres underleverandører. En dokumentert effekt av konkurranseutsetting av vegvedlikeholdet er at tendensen til at færre store aktører dominerer bransjen blir forsterket.

Dette skulle tilsi at det lå en omfattende og grundig utredning til grunn for en eventuell avgjørelse om konkurranseutsetting av vann-

forsyningen i Bergen hvor også andre alternativer ble vurdert. Den foreliggende utredning er et 5-siders nota (jfr VA-etatens utredning Konkurransetsetting av VA-driftstjenester). Den inneholder en del prinsipielle vurderinger og en rekke postulater som ikke er dokumentert. Et eksempel er:

”Det må forventes at nye aktører kan tilføre:

*1 Industrielle synergier og ny kompetanse*

*2 Evne til å utvikle regionale stordriftsfordeler*

*3 Konkurransedyktige rammebetingelser som tilrettelegger for riktig rekruttering*

*Hva menes med dette? Hvordan skal den nye virksomheten finansieres? Skal det være slik det er i dag med vann og kloakkavgifter som er nonprofitt tiltak?”*

Spørsmålene utvalget selv stiller og som ikke blir besvart senere i utredningen viser vel at utvalget selv ser at det ikke har boret særlig dypt i problematikken.

Konkrete analyser om konsekvenser og det reelle innhold i en eventuell konkurranseutsettingsprosess er ikke utredet skikkelig. Vurdering av fordeler og ulemper ved konkurranseutsetting i forhold til alternativer er fraværende. Utredningen er så begrenset og faglig mangelfull at det er vanskelig å forstå at det er forsvarlig å treffe beslutning om konkurranseutsetting på dette grunnlag. Det vil derfor kreve omfattende utredninger og konsulentbruk for å komme videre med en prosess knyttet til konkurranseutsetting. Heller ikke opplegg, kostnader og tidsbruk for en slik prosess er utredet.

Vår konklusjon er at utredningen så lite konkret og med så mangelfullt analysegrunnlag at den ikke er egnet som underlag for beslutning av full konkurranseutsetting av drift og vedlikehold av vannforsyningen i Bergen.

## *6. Alternativ løsning*

Drift og vedlikehold av kommunens vannforsyning har de siste 15 år vært gjenstand for løpende omorganisering og utvikling. Virksomheten sorterer under Byrådsavdeling for byutvikling med en byråd som

leder og hovedansvarlig og egen kommunaldirektør som administrativ leder. Dagens modell har VA-etaten som ”eier” og bestiller, Bergen Vann KF som ansvarlig for drift og vedlikehold og Bydrift Bergen KF som underleverandør.

Dagens modell er komplisert og uoversiktlig og det burde ligge til rette for betydelige forbedringer og effektivisering ved å forenkle organisasjonen og samle funksjonene mer. Dette vil være en langt enklere, sikrere, raskere og mindre kostnadskrevenende prosess å utrede og gjennomføre enn en prosess med ren konkurranseutsetting av hele virksomheten. Utredningsutvalget er selv også klar over at en risikerer at en prosess med full konkurranseutsetting ikke gir de ønskede resultater. De har i og for seg gardert seg mot uønskede resultater med følgende vurdering:

*”Ideelt vil konkurranse gi både kvalitet og økonomiske gevinster, og det er en forutsetning at gevinster blir oppnådd for at tiltaket gjennomføres. Dersom prosessen skulle vise at gevinst ikke er mulig, vil det være aktuelt å avlyse konkurransen og fortsette virksomheten i egenregi. Konkurranseutsetting er en krevende prosess, både faglig og kapasitetsmessig. Det er viktig at dette ikke undervurderes.”*

Forberedelse og gjennomføring av en prosess med full konkurranseutsetting vil være meget kostnads- og tidkrevende både for kommunen og tilbyderne. Mulighetene til å stoppe en slik prosess når den er i gang er derfor vanskelig. En slik prosess er derfor risikabel for kommunen.

Den naturlige utvikling videre for å forbedre vannforsyningen i Bergen er å evaluere hvordan dagens organisering fungerer. Blant annet må arbeidsdeling og samarbeid mellom VA-etaten, Bergen Vann KF og Bydrift Bergen KF drøftes. En bør vurdere modeller som gir et helhetlig og klart ansvar for vannforsyningen, sikkerhet og stabilitet i vannforsyningen og best mulig utvikling og effektiv drift og vedlikehold i virksomheten.

*Kilder*

- VA-etaten Bergen kommune. Mars 2007. Konkurransetsetting av VA-Driftstjenester.
- Byrådsavdeling for byutvikling, VA-etaten og Bergen Vann KF. April 2006-januar 2007. Diverse notater.
- Miljøverndepartementet. 2006. Spørsmål om selvkost når vann- og avløpstjenester er skilt ut som eget rettssubjekt.
- Vegdirektoratet/ViaNova Plan og Trafikk 2003. Drift- og vedlikeholds-kontrakter med funksjonsansvar.
- Analyse av overgangskontrakter med Mesta as og konkurranseutsatte kontrakter 2003.
- Torstein Dahle. De Facto – Kunnskapssenter for fagorganiserte. 2000. Bestiller-utfører modeller i Bergen kommune.



## VEDLEGG 2: EKSEMPEL FORKLARING AV PENSJONSKOSTNADER I FORRETNINGSREGNSKAPER

Eksemplet er hentet fra årsregnskapet til Eksportfinans ASA for 2006. Det er en privat virksomhet med ca. 100 ansatte med pensjonsordninger relativt like de en har i offentlige virksomheter. Dette er noten til regnskapet som viser hvilket beløp som skal kostnadsføres etter de periodiseringsprinsipper som gjelder i henhold til norsk regnskapslov og IFRS.

### *Pensjonskostnader*

Pensjonskostnader og pensjonsforpliktelser beregnes etter lineær opptjening basert på forventet sluttlønn. Basert på forsikringstekniske prinsipper beregnes nåverdien av antatte fremtidige pensjonsytelser. Beregningene er basert på en rekke forutsetninger, herunder diskonteringsrente, fremtidig regulering av lønn, pensjoner og ytelser fra folketrygden, fremtidig avkastning på pensjonsmidler samt aktuarmessige forutsetninger om dødelighet og frivillig avgang. Pensjonsmidler er vurdert til virkelig verdi. Brutto pensjonsforpliktelser knyttet til sikrede ordninger er fratrukket midlene og presenteres som netto pensjonsmidler i balansen. Pensjonsforpliktelser som er knyttet til usikrede ordninger kan ikke nettoføres mot pensjonsmidlene og er presentert som brutto gjeld i balansen. Endringer i forpliktelser som skyldes endringer i pensjonsplaner fordeles over antatt gjen-

værende opptjenings tid. Endringer i forpliktelsen og pensjonsmidlene som skyldes endringer i og avvik i beregningsforutsetningene (estimatendringer) fordeles over antatt gjennomsnittlig gjenværende opptjenings tid hvis avvikende ved årets begynnelse overstiger 10 % av det største av brutto pensjonsforpliktelser og pensjonsmidler.

## ***1. PENSJONSFORPLIKTELSER***

Selskapet er pliktig til å ha tjenestepensjonsordning etter lov om obligatorisk tjenestepensjon. Selskapets pensjonsordninger tilfredsstiller kravene i denne lov. Pensjonsordningene behandles i henhold til norsk regnskapsstandard for pensjonskostnader. Etter denne regnskapsstandard skal selskapets pensjonsordning behandles som en ytelsesplan.

I balanseposten overfinansiering av pensjonsforpliktelser inngår netto pensjonsmidler med 15,5 millioner kroner for konsernet. I balanseposten pensjonsforpliktelser inngår netto pensjonsforpliktelser med 3,9 millioner kroner for konsernet. Konsernet har kollektive pensjonsordninger for sine ansatte i livsforsikringsselskaper. Forpliktelsen omfatter 100 yrkesaktive og 14 pensjonister pr. 31.12.06. Ved verdsettelse av pensjonsmidlene benyttes estimert verdi ved regnskapsavslutningen. Denne estimerte verdien korrigeres hvert år i samsvar med oppgave fra livsforsikringsselskapene over pensjonsmidlenes flytteverdi. Ved måling av påløpte pensjonsforpliktelser benyttes aktuarberegnet estimert forpliktelse ved regnskapsavslutningen. Aktuarmessige beregninger blir foretatt hvert år av livsforsikringsselskapene basert på informasjon fra Eksportfinans.



Ved beregningene er følgende forutsetninger lagt til grunn:

### MORSELSKAP/KONSERN

| (Tall i prosent)     | 31.12.06 | 31.12.05 | 31.12.04 |
|----------------------|----------|----------|----------|
| Diskonteringsrente   | 4,40     | 4,50     | 5,00     |
| Forventet avkastning | 5,50     | 5,50     | 6,00     |
| Lønnsregulering      | 4,50     | 3,50     | 3,50     |
| G-regulering         | 4,25     | 3,00     | 3,00     |
| Pensjonsregulering   | 2,00     | 2,50     | 2,50     |

Årets kostnad beregnes basert på forutsetninger ved inngangen av året.

| Sammensetning av periodens pensjonskostnad |                                                                                                            |         |         |
|--------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------|---------|
| MORSELSKAP                                 |                                                                                                            | KONSERN |         |
| 2006                                       | 2005 (Beløp i tusen kroner)                                                                                | 2006    | 2005    |
| 12.429                                     | 9.143                                                                                                      | 14.498  | 10.519  |
|                                            | Nåverdi av årets pensjonsopptjening                                                                        |         |         |
| 6.589                                      | 6.588                                                                                                      | 7.407   | 7.300   |
| (6.731)                                    | (7.544)                                                                                                    | (7.629) | (8.477) |
|                                            | Rentekostnad av påløpte pensjonsforpliktelser                                                              |         |         |
| 109                                        | 61                                                                                                         | 109     | 67      |
|                                            | Arbeidsgiveravgift av AFP *)                                                                               |         |         |
| 1.312                                      | 623                                                                                                        | 1.993   | 1.325   |
|                                            | Fordelt virkning av endring i estimater og pensjonsplaner, og avvik mellom faktisk og forventet avkastning |         |         |
| 326                                        | 328                                                                                                        | 450     | 448     |
|                                            | Administrasjonskostnader                                                                                   |         |         |
| 14.034                                     | 9.199                                                                                                      | 16.828  | 11.182  |
|                                            | Netto pensjonskostnad                                                                                      |         |         |

| A vstemning mellom faktisk brutto pensjonsforpliktelse og balansførte netto pensjonsmidler                                                              |            |                                                              |            |            |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|--------------------------------------------------------------|------------|------------|
| MORSELSKAP                                                                                                                                              |            |                                                              | KONSERN    |            |
| 31.12.2006                                                                                                                                              | 31.12.2005 | (Beløp i tusen kroner)                                       | 31.12.2006 | 31.12.2005 |
| (147,605)                                                                                                                                               | (128,758)  | Brutto pensjonsforpliktelse ved begynnelsen av året          | (165,973)  | (142,370)  |
| -                                                                                                                                                       | (3,381)    | Korreksjon av inngangsbalansene vedrørende A FP              | -          | (3,714)    |
| (12,429)                                                                                                                                                | (9,143)    | Nåverdi av årets pensjonsopptjening                          | (14,498)   | (10,519)   |
| (6,589)                                                                                                                                                 | (6,588)    | Rentekostnad                                                 | (7,407)    | (7,300)    |
| (109)                                                                                                                                                   | (61)       | Arbeids giveravgift av A FP *                                | (109)      | (67)       |
| (7,380)                                                                                                                                                 | 235        | Aktuarmessig gevinst/(tap)                                   | (8,259)    | (2,094)    |
| 728                                                                                                                                                     | 91         | Utbetalt pensjon                                             | 1,296      | 91         |
| (173,384)                                                                                                                                               | (147,605)  | Brutto pensjonsforpliktelse ved slutten av året              | (194,950)  | (165,973)  |
| MORSELSKAP                                                                                                                                              |            |                                                              | KONSERN    |            |
| 31.12.2006                                                                                                                                              | 31.12.2005 | (Beløp i tusen kroner)                                       | 31.12.2006 | 31.12.2005 |
| 121,835                                                                                                                                                 | 125,686    | Verdi av pensjonsmidler ved begynnelsen av året              | 138,509    | 140,357    |
| 6,731                                                                                                                                                   | 7,544      | Avkastning på pensjonsmidlene                                | 7,629      | 8,476      |
| 9,705                                                                                                                                                   | 1,478      | Innbetalt premie                                             | 11,514     | 3,524      |
| 1,016                                                                                                                                                   | (12,782)   | Aktuarmessig (gevinst)/tap                                   | (1,268)    | (13,758)   |
| (728)                                                                                                                                                   | (91)       | Utbetalt pensjon                                             | (1,296)    | (91)       |
| 138,559                                                                                                                                                 | 121,835    | Verdi av pensjonsmidler ved slutten av året                  | 155,088    | 138,508    |
| (34,825)                                                                                                                                                | (25,770)   | Netto pensjonsmidler/(pensjonsforpliktelse)                  | (39,862)   | (27,465)   |
| Ikke resultatført virkning av:                                                                                                                          |            |                                                              |            |            |
| 39,377                                                                                                                                                  | 34,293     | Endring i estimater og avvik forventet og faktisk avkastning | 48,372     | 40,440     |
| 992                                                                                                                                                     | 1,394      | Endring i pensjonsplan                                       | 992        | 1,394      |
| 1,795                                                                                                                                                   | 1,426      | Overgangsbeløp                                               | 2,073      | 2,070      |
| 7,339                                                                                                                                                   | 11,343     | Netto balansførte pensjonsmidler                             | 11,575     | 16,439     |
| 11,034                                                                                                                                                  | 12,012     | Bokførte pensjonsmidler                                      | 15,444     | 17,174     |
| 3,695                                                                                                                                                   | 669        | Bokførte pensjonsforpliktelser **)                           | 3,869      | 735        |
| *) Arbeids giveravgift av fondsbaserte ordninger er kostnadsført i samsvar med innbetalt premie og kostnadsført sammen med ordinær arbeids giveravgift. |            |                                                              |            |            |
| **) Bokførte pensjonsforpliktelser består av selskapets A FP-ordning og andre usikrede ordninger som ikke kan nettes i balansen.                        |            |                                                              |            |            |

Pensjonsmidlene er investert etter de generelle retningslinjer som gjelder for livsforsikringsselskaper.

Virkningen av estimatendringer og avvik mellom estimert og faktisk avkastning resultatføres over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid først når den akkumulerte virkningen overstiger 10 prosent av den største av pensjonsmidler og pensjonsforpliktelse. Overgangsbeløpet samt effekten av endringer i pensjonsplan periodiseres lineært over gjennomsnittlig gjenværende opptjeningstid.

I tillegg har konsernet pensjonsforpliktelse for en tidligere ansatt. Det er innbetalt tilstrekkelige midler til å møte forpliktelsen. De innbetalte midlene er uløselig knyttet til denne forpliktelsen, og forpliktelsen med tilhørende midler balanseføres således ikke.”