

Lønnsom velferd?

Endring av budsjett- og regnskapsmodell i kommunal sektor.

Inger-Lise Gjesdal

Irina Vakhrina



Høgskolen i **Hedmark**

Master i offentlig ledelse og styring. Fordypning i økonomi, regnskap
og finansiering-ØRF

HØGSKOLEN I HEDMARK

2013

Innhold

Innhold	2
Norsk sammendrag.....	9
Engelsk sammendrag (abstract)	10
1 Innledning	12
1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling.....	13
1.2 Tidligere forskning	16
1.3 Konkretisering av problemstilling og hypoteser	22
1.4 Begreper benyttet i oppgaven	24
1.5 Oppgavens struktur.....	24
2 Metodisk tilnærming	26
2.1 Kvalitativ og kvantitativ tilnærming.....	26
2.2 Casestudie	27
2.3 Empiri/datainnsamling.....	27
2.4 Validitet og reliabilitet - sikring av kvaliteten i casestudiet	28
2.4.1 Validitet	28
2.4.2 Reliabilitet	30
3 Teoretisk referanseramme.....	32
3.1.1 New Public Management	32
3.1.2 Erfaringer fra andre land	33
3.1.3 NPM i Norge	34
3.2 Regnskapets rammeverk.....	35
3.3 Regnskapets formål og brukere	37
3.3.1 Kommunal sektor	37
3.3.2 Privat sektor.....	40

3.4	Regnskapets kvalitetskrav	42
3.5	Regnskapssystem	43
3.5.1	Kommuneregnskapet	44
3.5.2	Regnskap i privat sektor	52
3.6	Budsjett og økonomistyring	58
3.6.1	Budsjett	59
3.6.2	Lovverket for budsjettering	60
3.6.3	Budsjettets hovedfunksjoner	61
4	Teoretisk analyse	62
4.1	Regnskapet – et beslutningsgrunnlag	62
4.1.1	Brukere av regnskapet	63
4.1.2	Kvalitetskrav	65
4.1.3	Sammenligning av prinsippene	68
4.2	Hovedforskjeller mellom resultatbegrep	79
4.3	Hovedforskjeller i balansen	85
4.3.1	Eiendeler	86
4.3.2	Egenkapital og gjeld	87
4.4	Avskrivninger	89
5	Case – Helseforetak – et eksempel på innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlige virksomheter	93
5.1	Helsereformen	93
5.2	Oslo universitetssykehus – avdeling Aker og Ullevål	96
5.3	Analyse	98
5.3.1	Utgifter vs kostnader – viser kommuneregnskapet hva det koster å produsere tjenester for innbyggere?	98
5.3.2	Resultatbegrep	104
5.3.3	Likviditet	107

5.4	Økonomistyring – Har regnskapslovens modell gitt bedre økonomistyring i helseforetakene?	108
5.4.1	Den økonomiske situasjonen før Helsereformen	108
5.4.2	Den økonomiske situasjonen etter Helsereformen	109
5.4.3	Budsjettstyring	112
6	Konklusjon	116
6.1	Videre forskning	125
	Litteraturliste	127
	VEDLEGG	140
	Vedlegg 1: Beregning av vareutgift og differansen mellom vareutgifter og varekostnader. Studieobjekt – Aker universitetssykehus HF. Grunnlag – årsregnskap for 2005 og 2006	140
	Vedlegg 2: Beregning av vareutgift og differansen mellom vareutgifter og varekostnader. Studieobjekt – Ullevål universitetssykehus HF. Grunnlag – årsregnskap for 2005 og 2006	141
	Vedlegg 3: Årsregnskap Aker universitetssykehus HF 2005	142
	Vedlegg 4: Årsregnskap Aker universitetssykehus HF 2006	146
	Vedlegg 5: Note 6 Poster som er slått sammen i regnskapet – Aker universitetssykehus 2006.....	150
	Vedlegg 6: Årsregnskap Ullevål universitetssykehus HF 2005	151
	Vedlegg 7: Årsregnskap Ullevål universitetssykehus HF 2006	155
	Vedlegg 8: Note 7 Poster som er slått sammen i regnskapet – Ullevål universitetssykehus 2006.....	159
	Vedlegg 9: Driftsregnskap for Aker sykehus 2000.....	160
	Vedlegg 10: Driftsregnskap for Ullevål sykehus 2000.....	161
	Vedlegg 11: Driftsregnskap for Aker sykehus 1999.....	162
	Vedlegg 12: Driftsregnskap for Ullevål sykehus 1999.....	163
	Vedlegg 13: Beregning av likviditetsgrad	164

Vedlegg 14: Note 11 og 12. Eiers styringsmål.	165
Vedlegg 15: Resultatregnskapet for 2005 og 2006 Aker universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskap etter kommunale forskrifter	166
Vedlegg 16: Resultatregnskapet for 2005 og 2006 Ullevål universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskap etter kommunale forskrifter.....	167

Figurer:

Figur 1:Utklipp fra debatten i media (Klassekampen)	19
Figur 2: Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter	43

Tabeller:

Tabell 1: Grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet (GKRS, 2011)	49
Tabell 2: Resultatbegrep i kommuneregnskapet (GKRS, 2011)	50
Tabell 3: Oppstillingsplan for balansen (Kristoffersen, 2002, s. 184)	55
Tabell 4: Oppstilling resultatregnskapet (Kristoffersen, 2002, s. 181)	57
Tabell 5:Forskjeller i økonomiprosess – forretningsvirksomhet og offentlige (Jensen & Monsen, 2009,s.20)	58
Tabell 6: Sammenligning av grunnleggende regnskapsprinsipper	79
Tabell 7: Sammenligning av resultatbegrep	80
Tabell 8: Differanse mellom varekostnad og vareutgift.....	100
Tabell 9: Differansen mellom kostnader og utgifter og andel øvrige driftskostnader i forhold til totale driftskostnader.....	102
Tabell 10: Differansen mellom kostnader og utgifter i kroner og i prosentandel i forhold til totale driftskostnader for Aker universitetssykehus (2005-2006)	102
Tabell 11: Differansen mellom kostnader og utgifter i kroner og i prosentandel i forhold til totale driftskostnader for Ullevål universitetssykehus (2005-2006)	103
Tabell 12: Resultatregnskapet til Aker universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskapet etter kommunale forskrifter (2005-2006).....	105
Tabell 13: Resultatregnskapet til Ullevål universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskapet etter kommunale forskrifter (2005-2006).....	106

Tabell 14: Brutto driftsresultat sammenlignet med justert budsjett for Aker og Ullevål sykehus i 1999-2000(eks. avskrivninger) 109

Tabell 15: Årsresultat for Aker og Ullevål universitetssykehus i 2005-2006 (Data hentet fra årsregnskap) 110

Forord

Denne masteravhandlingen inngår som en del av mastergradstudiet i offentlig ledelse og styring med fordypning innen økonomi, regnskap og finansiering ved Høgskolen i Hedmark, avdeling for økonomi og ledelse.

Hensikten med oppgaven har vært å bidra i debatten om at hvilket budsjett og regnskapssystem som bør være gjeldende i kommune-Norge.

Det har vært krevende å jobbe med masteravhandlingen ved siden av full jobb i hver vår kommune. Det er ekstra spennende å skrive om et tema vi kan kjenne igjen i jobbsammenheng. Dette gjør at læringsutbyttet har vært veldig stort. Vi har fått erfaring i omfattende utredningsarbeid. Vi forsøkte å granske kritisk forskningsrapporter og bidra til debatten med egne refleksjoner. Arbeidet med oppgaven har gitt oss god erfaring med å belyse problemstillinger på bakgrunn av teori. Omfattende gjennomgang av relevant litteratur har gjort at vi har fått en større forståelse for hvordan valg av regnskapsprinsipper kan påvirke grunnlaget for økonomiske beslutninger.

Vi vil benytte anledningen til å rette en stor takk til vår veileder, Bjarne Jensen. Han har vært en god støtte gjennom hele prosessen fra idé til ferdig masteroppgave, og har kommet med konstruktiv kritikk og innspill som har vært med på å løfte oppgaven. Vi vil også takke våre familier for moralsk støtte underveis. Spesielt takk til tålmodig samboer og besteforeldre som har aktivt stilt opp som barnevakt slik at vi kunne gjennomføre oppgaven. Vi må i tillegg takke to tålmodige barn, Aleksandra og Kasper, som begge er født i perioden vi har jobbet med oppgaven.

Oslo, 12.mai 2012

Inger-Lise Gjesdal

Irina Vakhrina

Norsk sammendrag

Regnskapsføring er et viktig styringsredskap i organisasjoner. Bakgrunnen for vår masteroppgave er representantforslag 73 S 2011-2012 hvor forslagsstillere fra FrP ber regjeringen legge frem en sak om å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor.

I oppgaven valgte vi å fokusere på regnskapsmodellen for kommunal sektor.

Målet med oppgaven er å finne ut hvilke regnskapsprinsipper er hensiktsmessig å benytte i kommune-Norge.

Hypotesen i oppgaven lyder som følger:

Dagens kommuneregnskap gir et bedre grunnlag for økonomistyring av fellesskapets midler enn hva regnskapslovens modell gjør.

Problemstillinger som vi har valgt bekrefter vår hypotese. Hovedfunnene var at dagens kommuneregnskap gir en god oversikt over de tilgjengelige ressurser og bruken av disse. Dette regnskapssystemet egnet til god politisk styring av inn- og utbetalinger gjennom budsjettet som er sterk koblet til regnskap.

Vi kunne også bekrefte at endring av kommuneregnskapet til regnskapslovens modell ikke vil endre vedlikeholdssituasjonen i kommunal sektor. I oppgaven argumenterer vi for at det ikke vil være hensiktsmessig å endre kommuneregnskapet til regnskapslovens modell hvor prinsippene sikrer regnskapsdata som er ment å tilfredsstille behovene til beslutningstakere i privat sektor.

Vi konkluderer med at dagens kommuneregnskap gir minst like god oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld som balanse i regnskapslovens modell. Egenkapitalfokuset må ikke bli sterkere i kommuneregnskapet på bekostning av informasjon om likviditet..

Kommuneregnskapet gir totalt sett mer informasjon enn regnskapslovens regnskap og dette gjenspeiler kompleksiteten av kommunenes aktiviteter. Som følge av dokumentanalyse og caset konkluderer vi med at selv om kommuneregnskapet benytter andre periodiseringsprinsipper enn regnskapslovens regnskap, gir det informasjon om kapitalkostnader og hva det koster å drive offentlig virksomhet. Vi har ikke funnet grunnlag for å hevde at regnskapslovens modell gir bedre økonomistyring i kommunal sektor.

Profitable welfare?

Change of budget- and account model in public sector.

Engelsk sammendrag (abstract)

Accounting is an important management tool in organizations. Our study is based on a representative suggestion from proponents of the Norwegian political party Fremskrittspartiet, asking the government to present a case of introducing accrual accounting in the public sector.

In this study, we chose to focus on the account model for the municipal sector.

The main purpose of this study is to determine which accounting principles that are appropriate to use in municipalities in Norway. Our conclusions are based on the data made by health authorities.

The hypothesis of the thesis is:

The current municipal accounting system provides better basis for financial management of the community assets than statutory accounting model does.

Our conclusions are confirmed by our hypothesis. The current municipal accounting system provides a good overview of the available resources and their use. This accounting system is suitable for good political management of out drawings and payments through the budget that is strong connected to accounts.

We could also confirm that a change of municipal accounts to statutory accounting model will not change the maintenance situation in the municipal sector. In this thesis, we argue that it would not be appropriate to change the municipal accounts to the statutory accounting model. Principles of the latter ensure accounting data that is intended to meet the needs of decision-makers in the private sector.

We conclude that the current municipal accounting provides at least as good overview of the assets, equity and liabilities as balance in the statutory accounting model. Focus on equity must not be stronger in municipal accounts at expense of information on liquidity. Municipal accounts provide overall more information than the statutory accounts and this reflects the complexity of local government activities. As a result of the document analysis and the case study, we conclude that although local accounts use other accrual accounting principles than statutory accounting model, the municipal accounts give information about capital costs and costs of running public services. We have no basis to claim that statutory accounting model improves financial management in the public sector.

1 Innledning

I de siste tiår har offentlig sektor, der i blant sykehussektoren, gjennomgått store reformer. Reformene kjennetegner en internasjonal reformtrend fra 1980 tallet og fremover og samles under begrepet New Public Management (heretter NPM). Reformene rettet sterkere fokus på markedsstyring og innføring av bedriftsøkonomiske styringsprinsipper for å utvikle mer effektive velferdstjenester.

Helseforetaksreformen i 2002 var en omfattende reform i norsk offentlig sektor. Her ble bedriftsøkonomiske prinsipper, der i blant lønnsomhetsregnskap, innført i styringen av de offentlige sykehusene. Et av hovedproblemene i sykehusene var misforholdet mellom behandlingsmuligheter og krav fra brukere på den ene siden og de økonomiske mulighetene på den andre siden. Hensikten med reformen var å få orden på økonomien i sykehusene.

Likevel, flere år etter reformen, preges sykehusene av store og økende driftsunderskudd. Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten har i samtlige årsrapporter uttrykt sin bekymring knyttet til den økonomiske situasjonen i spesialisthelsetjenesten. Årsrapport fra beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten presiserer følgende i årsrapport for 2006 – fire år etter at staten overtok styringen av helseforetakene.

«De fem regionale helseforetakene gikk med et samlet regnskapsmessig underskudd i 2005 på vel 3 mrd. kroner. Akkumulert regnskapsmessig underskudd i perioden 2002 til 2005 er på vel 13,5 mrd. kroner» (Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenester, 2006, s. 6).

Disse bekymringsfulle resultatene reiser spørsmål om hvorvidt bedriftsøkonomiske modeller passer til offentlige virksomhets økonomiske styringsbehov. Er det noen sammenheng mellom helseforetakenes vanskelig situasjon og bruken av den nye økonomistyringssystem?

Økonomistyring og prinsipper vedrørende regnskapsføring i offentlig sektor har vært gjenstand for diskusjon i lang tid. Det er i dag et stort press på offentlig sektor for å gå bort fra de tradisjonelle økonomiske styringsprinsipper utviklet nettopp for offentlig sektor.

Økonomistyring i offentlig sektor skiller seg på flere områder fra privat sektor, hvor et viktig skille går mellom private og offentlige organisasjoners målsettinger. Er bedriftsøkonomiske prinsipper i form av lønnsomhetsregnskap en hensiktsmessig måte å analysere økonomien på i offentlige velferdstjenester.

I denne avhandlingen er det valgt å rette fokus på erfaringer og utfordringer knyttet til å benytte lønnsomhetsregnskapet og bedriftsøkonomiske prinsipper i styringen av offentlige velferdstjenester.

1.1 Bakgrunn for tema og problemstilling

Ved kongelig resolusjon 14. september 2001 ble det oppnevnt et utvalg som vurderte blant annet prinsippene for regnskapsføring av statsbudsjettet/-regnskapet, herunder forholdet mellom kontantprinsippet og budsjett- og regnskapsføring etter bedriftsøkonomiske prinsipper. Arbeidet resulterte i utredningen *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten* (Finansdepartementet, 2003), hvor det hevdes at det finnes følgende ulemper ved regnskapsføring etter kontantprinsippet i staten:

- Viser ikke kostnader ved statlig aktivitet og gir ikke grunnlag for å vurdere produksjonsresultater i forhold til kostnader.

Systemet gir dermed verken det politiske eller det administrative nivået et fullgodt grunnlag for å vurdere desentralisering, delegering eller konkurranseutsetting av statlige oppgaver. Dette innebærer en fare for at slike reformer gjennomføres ut fra et for svakt informasjonsgrunnlag (Finansdepartementet, 2003, s. 171).

- Balanseoppstilling gir ikke en fullstendig oversikt over statens eiendeler og gjeld (Finansdepartementet, 2003, s. 171).

Utredningene mener at innføringen av regnskapsprinsipper etter Regnskapsloven i staten vil gi følgende fordeler:

- Synliggjøring av hva offentlig virksomhet koster med at «Periodiseringsprinsippet gir informasjon om kostnader ved bruk av realkapital i statlige virksomheter. Denne informasjonen bidrar til å synliggjøre ressursforbruket(...)» (Finansdepartementet, 2003, s. 13).
- «(...)periodiseringsprinsippet vil gi et grunnlag for sammenligning av kostnader (bench-marking) mellom offentlige virksomheter og mellom virksomheter i offentlig

og privat sektor (der det er mulig å foreta slike sammenlikninger»
(Finansdepartementet, 2003, s. 14).

- Balanseoppstillingen satt etter «periodiseringsprinsippet gir en systematisk og mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser» (Finansdepartementet, 2003, s. 12).
- Periodiseringsprinsippet ”vil gi bedre mulighet til å fokusere på effektivitet enn det dagens system gir rom for” (Finansdepartementet, 2003, s. 12).
- Vil følge den internasjonale utviklingen (Finansdepartementet, 2003, s. 100).

Utredningene mente at en eventuell endring av budsjett- og regnskapssystem i staten til regnskapsmodell etter bedriftsøkonomiske prinsipper ville gjøre det aktuelt med en tilsvarende omlegging i kommunal forvaltning slik at Regnskapslovens bestemmelser blir gjeldende for hele offentlig sektor. Med dette ville det etableres ”et enhetlig rammeverk, slik at føringsprinsippene blir like på tvers av forvaltningsnivåene” (Finansdepartementet, 2003, s. 178).

I 2003 foreslo statsbudsjettutvalget i St.prp. nr. 1 (2003-2004) at periodiseringsprinsippet tas i bruk som føringsprinsipp for statsbudsjettet og statsregnskapet. Innstillingen ble ikke vedtatt av stortinget. I stedet ble et prøveprosjekt med flere virksomheter som endret regnskapssystem til regnskapslovens modell igangsatt. Husbanken og Forsvarsbygg er blant disse virksomhetene. Kritikere av prosjektet stiller spørsmål til hvorvidt dette systemet, med fokus på lønnsomhet, er egnet til å forvalte fellesskapets ressurser (Berge, Hagen & Trygstad, 2009).

I 2008 fremmer Fremskrittspartiet et forslag om å utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven. Forslagsstillerne kommer med flere argumenter for endring av regnskapsmodellen i kommuner. For det første mener de at det finnes en unik kompetanse i privat sektor som kommuner vil få stor nytte av og som vil følge til økt effektivitet i kommunal sektor. Dette kan bare gjøres ved eksempelvis konkurranseutsetting. Dette ”forutsetter imidlertid at prisene man regner seg frem til i kommunal og privat sektor er sammenlignbare, noe som er svært vanskelig å gjennomføre i

praksis når kommuner og fylkeskommuner fører regnskap etter andre prinsipper enn virksomheter i privat sektor” (Representantforslag nr.18, 2008-2009, s.1).

For det andre påstår de at fraværet av periodiseringer med resultatmessige konsekvenser i kommuneregnskapet bidrar til dårlig vedlikehold av kommunens bygningsmasse. For det tredje etterlyser de ”normale balanseoppstillinger slik at kommunen til enhver tid har oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld”(Representantforslag nr.18, 2008-2009, s.1).

I brev fra Kommunal- og regionaldepartementet (heretter KRD) v/statsråden til kommunal- og forvaltningskomiteen, 16.12.2008 avslår KRD forslaget med begrunnelse i at dagens kommunale budsjett- og regnskapsmodell fungerer godt og etter hensikten. De mener at hvis kommuneregnskapet skal utformes etter regnskapslovens prinsipper, vil det bli nødvendig med tilpasninger i retning av den nåværende regnskapsmodellen for å kunne ivareta viktige hensyn i kommunal sektor.

KRD hevder at selv om resultatbegrepet og periodiseringen i kommuneregnskapet teoretisk sett er forskjellige fra et resultatorientert regnskap er det mange likheter når det gjelder hvilken informasjon regnskapet gir.

KRD konkluderer i tillegg med at regnskapssystem ikke har noe med vedlikehold å gjøre, men at det er et spørsmål om prioritering. Utsettelse av vedlikehold vil gi et bedre handlingsrom på kort sikt for begge regnskapsmodellene. Departementet viser også til at dagens kommuneregnskap har den balanseoppstilling som FRP etterlyser.

Spørsmålet om hvilket regnskapsprinsipp offentlig sektor skal legge til grunn i regnskapsrapportering har igjen blitt satt på dagsorden. Forslagsstillere fra FrP ber i representantforslag 73 S 2011-2012 igjen regjeringen å legge frem en sak om å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor, slik at offentlig regnskaper og budsjett ikke lenger skal føres etter kontantprinsippet, men etter periodiseringsprinsippet som i private næringsliv.

1.2 Tidligere forskning

I løpet av de siste årene er det skrevet flere forskningsrapporter som har satt fokus på kommuneregnskapet og dets nytteverdi i styringen av den kommunale økonomien. Om det foreligger behov for endringer i de kommunale budsjett- og regnskapsregler har blitt vurdert fra ulike ideologiske og faglige ståsted. Flere har sett på initiativet for endring av regnskapssystemet i kommunal sektor i en større sammenheng, som et ledd i utviklingen av den norske velferdsstaten mot markedsorienterte løsninger for offentlige velferdstjenester. Noen har lagt vekt på mer detaljerte analyser av fordeler og ulemper ved dagens budsjett- og regnskapssystem i kommuner i sammenligning med lønnsomhetsregnskap i form av regnskapslovens regnskap.

Vi skildrer noen av disse forskningsbidragene i dette kapittelet, uten noen ambisjon om å presentere alt som er skrevet av forskning på budsjett- og regnskapssystem i statlig og kommunal sektor.

Etter nyliberalistisk tenkning vil privatisering og konkurranseutsetting utløse mer effektiv oppgaveløsning. Stortingsrepresentanter fra Frp mener at en endring av regnskapsprinsipp er nødvendig for å lettere kunne sammenligne kostnader i det offentlige med private virksomheter. Jensen og Monsen hevder at innføring av lønnsomhetsregnskap i norsk offentlig sektor kan stimulere til konkurranseutsetting av offentlige oppgaver og dette kan være den egentlige hensikten med endringen av budsjett- og regnskapssystem. De understøtter sine påstander med erfaringer fra New Zealand og Australia.

Sue Newberry er forsker på regnskapsområdet i New Zealand. Hun hevder at ved innføring av internasjonale standarder i offentlig sektor i New Zealand er det innbyggere som tar konsekvenser i form av økt skattetrykk og nedskjæringer i offentlige tjenester når ting går galt. Hun hevder at regnskapsstandardene basert på forretningsorientert periodisering fokuserer på informasjonsbehovene til feil målgruppe (Newberry, 2012).

Også Tranøy (2009) mener at budsjett- og regnskapsstandarder alltid har en politisk side og regler for verdsetting av eiendeler og periodiseringsprinsipper vil påvirke insentiver og økonomiske beslutninger. Over tid vil dette påvirke hvordan offentlige virksomheter drives. Han finner det legitimitetsmessig problematisk at Norge vurderer å innføre

regnskapsstandarder som er utformet av transnasjonale private aktører og for private selskaper i offentlig sektor.

I de tysktalende land i Europa (Østerrike, Tyskland og Sveits) benyttes kameralregnskap, i form av forvaltningskameralistikk, som ble utviklet for bruk i offentlig sektor som et alternativ til lønnsomhetsregnskap. Monsen foreslår å erstatte statsregnskapet og kommuneregnskapet med kameralregnskap og ikke lønnsomhetsregnskap siden kameralistikk er spesielt utviklet for å bidra til demokratisk kontroll av offentlige skatteinntekter (Monsen, 2011).

Finansdepartementet legger vekt på at hovedhensikten med endringen av regnskapsprinsipper i offentlig sektor er å gi virksomhetene et bedre beslutningsgrunnlag for å bedre ressursstyringen og effektivitetsvurderingene. Foreslått regnskapsmodell har klare likhetstrekk med de som benyttes i private bedrifter, der lønnsomhet er av avgjørende betydning (Berge, Hagen & Trygstad, 2009:52).

Jensen og Monsen (2009) stiller seg kritisk til argumentene for innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlig sektor, også de som har blitt presentert i Norges offentlige utredningen (NOU) 2003:06 *Hva koster det?* De mener at innføring av lønnsomhetsregnskap ikke vil bidra til bedre resultatmåling i offentlige virksomheter fordi tjenester og varer som er produsert av de offentlige ikke selges på det åpne markedet.

Verken lønnsomhetsregnskapet eller et finansielt regnskap vil alene gi tilstrekkelige kostnadstall for å vurdere hva det koster å produsere offentlige tjenester. For å måle velferdsvirkninger kreves analyser. Regnskap gir bare tall for analyser og dermed vil valg av regnskapssystem ikke ha betydning for vurderinger. Den mest fullstendige analyse av kostnader knyttet til offentlig virksomhet er nytte - kostnadsanalyser, men de er kompliserte og tidskrevende (Jensen & Monsen, 2009).

Jensen og Monsen mener at forretningsorientert regnskapsmodell ville vært nyttig å bruke hvis offentlige virksomheter skulle sammenlignes og vurderes ut fra lønnsomhet. De hevder at lønnsomhetsorientert regnskapsmodell i offentlig sektor ikke er relevant når offentlige velferdsgoder er det primære mål for de offentlige.

Det motsatte mener Åge Johnsen(1995) som påstår at argumentene for en egen regnskapsmodell i kommunal sektor som at kommuner ikke har lønnsomhet som mål og ikke

kan gå konkurs er myter. Etter hans mening vil ”den tradisjonelle regnskapsmodellen”¹ gi offentlige beslutningstakere et bedre beslutningsgrunnlag enn dagens kommuneregnskap. Han påstår at kommuner bør ha overskudd som mål og at informasjonen i dagens kommunale regnskap tilslører kommunens økonomi. For å underbygge sine påstander viser han frem eksempler på dårlige økonomiske beslutninger i kommunal sektor. Johnsen (1995) hevder at disse beslutningene forklares med at resultatoppstilling i dagens kommuneregnskap viser utgifter og ikke kostnader. Han finner det problematisk at det er avdrag på lån og ikke avskrivninger som påvirker resultatet i kommuneregnskapet. Som følge av dette synes han at ”kommunene gjennomgående vurderer sine kostnader for lavt, sin økonomiske handlefrihet for stor, selv om balansen viser en regnskapsmessig korrekt formuessituasjon!” (Jacobsen, Johnsen & Robertsen, 1995, s.52).

At dagens kommunale regnskapsmodell ikke ivaretar formuesbevaringsprinsippet godt nok hevder Det tekniske beregningsutvalg for kommunal og fylkeskommunal økonomi (TBU). TBU mener at kommunene må styre etter et resultat som er påvirket av avskrivninger (kapitalslit), dvs. upåvirket av finansieringsform for investeringene (KRD, 2004).

Som svar på kritikken initierte Kommunesektorens organisasjon (KS) et prosjekt som utredet implementering av alternative resultatbegrep i dagens kommunal regnskapsmodell. KS ville vurdere om hvorvidt innføringen av alternative resultatbegrep til dagens definisjoner kunne bidra til at kommunenes formue holdes bedre intakt (Lie, Mauland & Aatvedt, 2005).

Utredene svarer med at dersom avskrivningene skal ha resultateffekt i det kommunale regnskapssystemet så vil det ikke være mulig å opprettholde dagens utgave av investeringsregnskapet. Hvis avskrivninger skal påvirke driftsregnskapets bunnløst, innebærer dette i virkeligheten at kommunen tar hensyn til den samme kostnaden to ganger i regnskapet - først gjennom utgiftsføringen i anskaffelsesåret og deretter gjennom avskrivninger.

Likevel hevder utredene at i dagens kommuneregnskap bør fokus mot endringer i egenkapital være sterkere enn hva som er tilfellet i dag.

¹ Johnsen benytter begrepet «den tradisjonelle regnskapsmodellen» for regnskapslovens regnskap



Figur 1:Utklipp fra debatten i media (Klassekampen)

Det foregår en heftig debatt i media der forskere, fagekspertter og fagbevegelsen utveksler sine synspunkter om hvilken regnskapsmodell er best egnet for kommunal sektor. Både Klassekampen og Kommunal økonomi har markert seg som arenaer for denne debatten.

Generalsekretær Asbjørn O. Pedersen i Norges kemner- og kommuneøkonomers forbund (NKK) mener at valg av regnskapsmodell i kommunal sektor må avgjøres av regnskapets formål. Han synes at det viktigste formålet med regnskapet i kommunesektoren er å kontrollere bruken av fellesskapets midler. Dermed må kommuneregnskapet forbli i form av bevilgningsregnskap og være finansielt orientert (2012). Pedersen mener at til tross for forskjeller i behandlingen av avskrivninger og avdrag i kommuneregnskapet og regnskapslovens regnskap, er det avskrivninger og ikke avdrag som påvirker egenkapital i



balansen også i kommuneregnskapet. Påstanden om at dårlig vedlikehold i offentlig sektor skyldes fraværet av avskrivninger i kommuneregnskapet er en misforståelse. Følgende vil ikke endring av regnskapsprinsipp i kommunal sektor løse dette problemet (Pedersen, 2012).

Det motsatte mener Storøy (2009) som hevder at hvis regnskapslovens prinsipper "hadde vært lagt til grunn i offentlig sektor ville vi kanskje unngått å oppleve nedslitte skoler, sykehus og så videre(..)" (s.39). Han påstår at det kreves en periodisering av kostnadene for å få en forståelse av hva tjenesteproduksjon faktisk koster. En slik oversikt, mener Storøy, vil gi bedre styringsdata som ville sikre en effektiv utvikling av infrastrukturen.

Kritisk til videreføring av dagens kommuneregnskap stiller Dyrhol (2012) seg i en artikkel i kommunal økonomi. Han hevder at den delen av egenkapitalen som kalles resultat ikke er likt definert i bedrifts- og kommuneregnskap. Når anlegg ikke er fullt ut finansiert med lån og/eller avdragstid er kortere enn avskrivningstid, oppstår differanser. Dyrhol påstår at det kan gi konsekvenser over tid og råder til innføring av "normalisert rekneskap for kommuner"².

Administrerende direktør i Den norske Revisorforening, Per Hanstad, slutter seg til kritikken av regnskapsprinsipper som benyttes i offentlig sektor. Han mener at regnskapene i offentlig sektor ikke viser et korrekt bilde av virksomhetenes økonomiske situasjon. Det gjelder blant annet pensjonsforpliktelser og manglende vedlikehold av offentlig bygg og anlegg. Hanstad hevder at internasjonale erfaringer demonstrerer store økonomiske gevinster etter innføringen av forretningsregnskaps prinsipper i offentlig sektor (Hanstad, 2010).

Revisorforeningen har mye makt i faglige miljø og derfor mener Pedersen (2010) at administrerende direktør i Den norske Revisorforening burde være mer presis i sin omtale av offentlige regnskapene og regnskapsprinsippene som benyttes der. Pedersen påpeker at i kommuneregnskapet bokføres ikke bare pensjonsforpliktelser, men også påløpte feriepenger, påløpte renter, merverdiavgift mv. Stortinget trodde også at sykehusene førte regnskap etter kontantprinsippet da de besluttet å endre regnskapssystem i sykehussektoren som et ledd i Helsereformen (ibid.). Pedersen er kritisk til at økonomistyring i sykehusene har blitt bedre etter at forretningsbasert regnskapsmodell ble innført i helsesektoren i 2002(ibid.).

² Med "normalisert rekneskap" benevner Dyrhol regnskapslovens regnskap

Lønnsomhetsregnskap er bygd på nøytrale prinsipper, der formålet er å speile virkeligheten, mener fagdirektør Brandsås (2009) i Den norske Revisorforening. ”De viser hvordan kostnadene fordeles opp mot aktivitetene man driver med i staten. Her er det ingen forskjell på offentlig og privat sektor”, hevder han (2009,s.19).

Å være skeptisk til påstander som kommer fra representanter fra store revisjonsselskaper oppfordrer Tranøy (2009): ”Det private revisjonsmiljøet har en økonomisk egeninteresse i at reglene for offentlig sektor blir mest mulig lik reglene som gjelder i privat sektor”(s.40).

Som det fremgår av denne gjennomgangen er forskningsfelt som vi går inn på preget av motstridende meninger. Debatt om hvilket budsjett- og regnskapssystem som er best egnet for kommunal sektor fokuserer på følgende punkter:

- Formål med regnskapet og hva skal egentlig regnskapet vise: kostnader eller ressursfordelingen mellom velferdstjenester.
- Er ufullstendighet i balanseoppstilling et problem som krever endring av regnskapsmodell i kommunal sektor?
- Ivaretar regler for bokføring av avskrivninger etter Kommuneloven formuebevaringsprinsippet godt nok?
- Egenkapitalfokuset, må den bli sterkere i kommuneregnskapet?
- Resultat er forskjellige i to modeller: er det et problem så lenge egenkapital er likt?
- Manglende vedlikehold i kommunal sektor: er regnskapsmodell som er skyldig i dette eller?
- Modifisering av finansielt orientert kommuneregnskapsmodell i retning av lønnsomhetsregnskap. Er det et problem og hvordan skal den evt løses: endre til lønnsomhetsregnskap, fjerne fremmede elementer fra dagens modell eller innføre kameralregnskap.

Hvert av disse spørsmålene er så omfattende at fort kan bli et eget tema for en masteroppgave. Vi begrenser oss dermed i vår studie.

1.3 Konkretisering av problemstilling og hypoteser

I denne masteroppgaven skal vi redegjøre for hovedtrekkene i regnskapssystemet i privat sektor og for kommuner. Vi vil drøfte fordeler og ulemper ved å endre budsjett og regnskapssystemer i kommunal sektor til regnskapsmodell etter regnskapsloven. Når endringer i offentlig sektor drøftes kan perspektiver fra andre land eller erfaringer internt i eget land bidra i debatten. Vi vil i vår masteroppgave benytte Aker universitetssykehus og Ullevål universitetssykehus som studieobjekt. Som en følge av Helsereformen endret disse i 2002 budsjett- og regnskapssystem fra kommunale forskrifter til regnskap basert på regnskapsloven. Erfaringer og konsekvenser av innføringen av lønnsomhetsregnskap i helseforetakene vil kunne gi grunnlag for å vurdere om det er hensiktsmessig å endre dagens regnskapssystem i kommunal sektor.

Dette gir oss følgende tittel for oppgaven:

Lønnsom velferd? - Endring av budsjett- og regnskapsmodell i kommunal sektor.

Vår hypotese er følgende:

- **Dagens kommuneregnskap gir et bedre grunnlag for økonomistyring av fellesskapets midler enn hva regnskapslovens modell gjør.**

For å teste hypotesen har vi valgt å belyse følgende problemstillinger:

1. Hvilken regnskapsmodell passer best for kommunal sektor ut fra hovedbrukernes faglige kvalifikasjoner og regnskapsinformasjonens kvalitetskrav?
2. Vil anvendelse av regnskapslovens bestemmelser vedrørende avskrivninger løse vedlikeholdsproblemet i kommunal sektor?

3. Hvilken regnskapsmodell passer best for anvendelse i kommunal sektor ut fra grunnleggende prinsipper, resultatoppstilling og balanse?
4. Viser kommuneregnskapet hva det koster å produsere tjenester for innbyggere?
5. Vil regnskapslovens modell gi bedre økonomistyring i kommunal sektor?

Hvis svar på problemstillinger støtter vår hypotese, beholder vi den. I motsatt fall må den forkastes.

For å belyse problemstillingene benytter vi erfaringer fra Helsereformen. Vi vil vurdere konsekvensene ved endringen av regnskapsmodellen i sykehusene. Disse konklusjonene vil danne grunnlag for vår vurdering om hvilket regnskapssystem som er hensiktsmessig å anvende i kommunal sektor.

1.4 Begreper benyttet i oppgaven

Regnskapsprinsipper benyttet i privat sektor har fått flere ulike navn. Det offisielle navnet (fra SSØ og Finansdepartementet) er «periodisert regnskap». Andre har benyttet «forretningsregnskap» og «lønnsomhetsregnskap». I alle regnskapsmodeller periodiseres inntekter og utgifter etter ulike prinsipper. I litteratur kritiseres ofte navnene på periodiseringsprinsippene fordi de er upresise og dette kan føre til misforståelser. Det gjelder spesielt periodiseringsprinsipp og anordningsprinsipp (Berge, Hagen og Trygstad, 2009:52). Vi vil videre i oppgaven forklare disse prinsippene nærmere, men vi bruker de vanlige benevnelsene for å kutte ut en avledende diskusjon om begreper.

De som benytter forretningsregnskap som begrep mener at prinsippene kommer fra privat sektor hvor forretningstankegangen er styrende. Dette har møtt motstand fra tilhengere av å innføre prinsippet i offentlig sektor. Vi vil i vår oppgave hovedsakelig benytte begrepet lønnsomhetsregnskap, fordi det fokuserer på rapportering av en organisasjons lønnsomhetsresultat med tilhørende endring i egenkapitalen. Vi omtaler også lønnsomhetsregnskapet som regnskapslovens modell.

Vi forutsetter at leserne av vår masteroppgave har grunnleggende kunnskap om regnskap og økonomi. Dermed går vi ikke videre i oppgaven på å forklare nærmere definisjoner som vi mener er innlysende.

1.5 Oppgavens struktur

Oppgaven er delt inn i 6 kapitler.

I kapittel 1 beskrives bakgrunnen og vår motivasjon for tema i oppgaven. Økonomistyring og prinsipper vedrørende regnskapsføring i offentlig sektor har vært gjenstand for diskusjon i flere år. Det er skrevet forskningsrapporter, avisartikler og innlegg både for og imot endringen av regnskapsprinsippene i offentlig sektor. Vi drøfter kort tidligere forskning vedrørende tema. Kapitlet inneholder en hypotese og konkretisering av problemstillinger.

En beskrivelse av benyttet metode følger i kapittel 2. Vi begrunner valg av metodisk tilnærming og redegjør for mulige validitets og reliabilitetsproblemer.

Teorien som benyttes som referanseramme i vår studie gjennomgås i kapittel 3. Kapitlet presenterer regnskapets rammeverk og målsetninger. De ulike regnskapsreglene i offentlig og privat sektor presenteres og budsjettets rammer og funksjoner gjennomgås. Dette er teorien vi mener er aktuell for å belyse våre problemstillinger.

I kapittel 4 foretas en teoretisk analyse av kommuneregnskapet og lønnsomhetsregnskapet. Regnskapsprinsippene i de ulike regnskapsmodellene sammenlignes og hovedforskjellene mellom resultatbegrep og balanse drøftes. Vi fokuserer i dette kapitlet spesielt på avskrivningenes virkning i de ulike regnskapsmodellene.

I kapittel 5 foretas en empirisk analyse av endring av regnskapsmodell i Helseforetakene. Helsereformen presenteres i korte trekk. Caset tar utgangspunkt i Aker og Ullevål sykehus og regnskapene/årsmeldingene fra 1999, 2000, 2005 og 2006 er grunnlaget for analyser av utgifter/kostnader, resultatbegrep, avskrivninger og likviditet. Hvorvidt regnskapslovens modell har gitt bedre økonomistyring drøftes her.

Oppgaven oppsummeres og konklusjonene trekkes i kapittel 6. Her anbefales problemstillinger som kan forskes videre på.

2 Metodisk tilnærming

En sentral del av samfunnsvitenskapens mål er å finne forklaringer på sosiale fenomen. Samfunnsvitenskapelig metode har til hensikt å etablere kunnskap om den sosiale virkeligheten, og dreier seg om hvordan man skal gå frem ved innhenting og analysering av denne informasjon om virkeligheten.

2.1 Kvalitativ og kvantitativ tilnærming

Samfunnsvitenskapelige tilnærming kan deles i to hovedkategorier: kvalitativ og kvantitativ tilnærming. Forenklet så kan man si at den kvalitative tilnærmingen sier noe om kvalitet eller egenskaper ved det som studeres. Kvalitativ metode er spesielt hensiktsmessig hvis det undersøkes fenomener som vi ikke kjenner så godt, og det er forsket lite på, og vi har som mål å forstå fenomenet mer grundig. Kvantitativ metode har den tilnærmingen at innsamlet data blir kategorisert, og i videre analyser konsentreres det om opptellingen av fenomener og kartleggingen av utbredelse. Enten analysen er kvalitativ eller kvantitativ så består en del av forskningen av å tolke data (Johannessen, et al., 2010).

Vi velger den tilnæringsmåten vi mener best kan bistå i utredningen av masteroppgavens problemformulering. Vårt mål med denne oppgaven er å vurdere hvorvidt dagens kommuneregnskap gir et bedre grunnlag for økonomistyring av fellesskapets midler enn hva forretningsregnskapet vil gjøre. For å vurdere vår hypotese drøfter vi ulike problemstillinger i form av en teoretisk og en empirisk analyse. Den teoretiske analysen vil drøfte hovedforskjellene mellom de økonomiske budsjett- og regnskapssystemene basert på regnskapsloven og kommuneloven. I den empiriske analysen studerer vi to valgte sykehus, Ullevål og Aker, for å se hvilke faktiske konsekvenser en endring av regnskapsprinsipp har hatt. Vi anser derfor en dokumentanalyse og et case-studie som det mest hensiktsmessig for oss å benytte i vårt arbeid med studien. En dokumentanalyse defineres som en kvalitativ analyse og lar seg best beskrive ved bruk av ord. Vårt mål med studien er ikke å kategorisere og telle opp svarene på vår problemformulering, men å oppnå forståelse. Vi mener derfor at en kvalitativ tilnærming vil være best egnet.

2.2 Casestudie

Andersen (1997) forklarer og avgrenser en case som en inngående studie av ett eller noen få tilfeller, hvor målet er å gå i dybden og presentere en helhetlig analyse av disse tilfellene (s.8-9).

Casestudier er ikke knyttet til en spesiell metode eller data og man har dermed mulighet til å benytte seg av både kvalitative og kvantitative tilnærminger (Yin, 2003). Det er spesielt nyttig dersom man ønsker å gå i dybden på en spesiell hendelse eller fenomen, og en kan dermed oppnå og få frem informasjon eller sider ved en sak som ikke ville vært mulig å få frem ved eksempelvis å benytte seg av en kvantitativ undersøkelse som spørreundersøkelser.

Casestudie egner seg best til å svare på spørsmål av type ”hvordan” og ”hvorfor”.

Vår utredning vil være basert på en teoretisk analyse hvor vi benytter teorien fra kapittel 3 til å drøfte vår problemstilling. I tillegg til den teoretiske analysen består studien av en empirisk analyse i form av et casestudie. Vi velger den datainnsamling vi mener best beskriver caset. Hovedpoenget er ikke å teste teorier, men de teoretiske bidragene skal brukes først og fremst for å beskrive og fortolke det som har skjedd og det vi mener vil kunne komme til å skje.

Studiet vil ta utgangspunkt i to sykehus, begrenset til budsjett- og regnskapssystemet før og etter endringen av regnskapsprinsipp. Et casestudie passer godt da det åpner for fleksibilitet i forskningen.

2.3 Empiri/datainnsamling

Uansett hvilken oppgave man måtte ønske å skrive, må man benytte seg av ulike typer kilder eller data til å belyse spørsmålene i problemstillingen. Det er her vanlig å skille mellom primær- og sekundærkilder. Med primærkilder mener vi førstehåndskilder, som for eksempel statistisk data, intervju data og lignende som ikke er tolket. Sekundærdata er data som allerede foreligger og som er fortolket av andre enn forskeren selv, derfor finnes det alltid en risiko forbundet med bruk av sekundære kilder.

Oppgavens empiri baseres på teori og sekundærdata. Innhenting av primærdata kan være tidkrevende. Vi har foretatt en grundig vurdering og vi finner det lite hensiktsmessig å bruke

primærdata i vår studie, da det vil ha lite relevans i forhold til vår problemstilling. Data brukt i vår empiriske analyse er hovedsakelig årsregnskap og årsrapporter. Den teoretiske referanserammen i oppgaven er norsk regnskapslovgivning, ulike uttalelser, rapporter og faglitteratur hvor regnskapslovgivning diskuteres. Det finnes mye tekstdata om utfordringene i blant annet Helseforetakene. Det dreier seg hovedsakelig om medieomtale, samt ulike rapporter. Årsregnskapene og årsberetningene for 1999 og 2000 har vi fått fra Byrådsavdeling for finans i Oslo kommune. Fra kommunikasjonsavdeling i Oslo universitetssykehus HF ble det tilsendt årsregnskapene og årsberetningene for 2005 og 2006.

En alternativ tilnærming til problemstillingen kunne vært belyst ved å utføre dybdeintervju. Dette hadde vært en egnet metode hvis man ønsker å forske på ansattes erfaringer og oppfatning av endringene i det økonomiske systemet. Det vil i et slikt tilfelle være viktig å intervju noen som har jobbet i Helseforetaket både før og etter sykehusreformen, for å få et bilde av hvordan de oppfatter endringen. Det kunne også være for eksempel aktuelt med meninger fra sykehusets styre om hva de mener om årsregnskap og årsberetning før helsereformen og etter. ”Har årsregnskap blitt mer informativ, lettere å lese og bedre tilpasset informasjonsbehov etter innføring av lønnsomhetsregnskapet?” kunne være aktuelle spørsmål i intervjuet. Ved å benytte seg av en kvantitativ metode som eks. spørreundersøkelser ville man kunne undersøkt de ansattes holdninger til endringen.

2.4 Validitet og reliabilitet - sikring av kvaliteten i casestudiet

For å kunne vurdere overveielser og konklusjoner som blir gjort i masteroppgaven er det viktig å foreta en konkret vurdering av kvaliteten på forskningen. Hovedspørsmålene blir hvor godt vi klarer å lykkes med å analysere det som er ønskelig og er analysene av en slik kvalitet at hvis undersøkelsen skal gjentas, så kommer det ut like konklusjoner? Det er i tillegg viktig å finne ut om det eksisterer metodiske svakhet og opplyse om den.

2.4.1 Validitet

Data er ikke selve virkeligheten, men representasjoner av den. Begrepet validitet dreier seg om hvor godt data representerer fenomenet. Det skilles mellom forskjellige former for validitet:

- Begrepsvaliditet
- Intern validitet
- Ekstern validitet.

Begrepsvaliditet beskriver relasjonen mellom problemstillingen som skal undersøkes og de konkrete dataene (Johannessen, Tufte et al. 2010). I vårt tilfelle handler det om at sekundærdata som vi ønsker å bruke i regnskapsanalysen faktisk er i stand til å løse oppgavens problemstilling. Dokumenter som årsregnskaper, årsberetninger og andre offentlige rapporter klarer å dekke vårt informasjonsbehov for å besvare problemstillingene.

Intern validitet handler om hvor godt forskningsmetoder og resultater besvarer problemstillingen og gjenspeiler virkeligheten.

Ekstern validitet gir uttrykk for hvorvidt man lykkes med å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som kan generaliseres eller overføres til andre områder enn nettopp det som undersøkes (Johannessen, et al., 2010). Kan konklusjoner fra vår masteroppgave være gjeldende for andre sykehus enn vårt studieobjekt, for hele helsesektoren eller alle offentlige virksomheter?

Resultater fra forskninger som benytter kvantitative metoder egner seg som regel langt bedre til generalisering enn resultater som stammer fra undersøkelser som bruker kvalitative metoder. Dette skyldes at utvalgene i kvantitative undersøkelser gjerne er langt større og mer representative for populasjonen enn i kvalitative undersøkelser og da er det mulig å gjøre statistisk generalisering. Målet med kvalitative undersøkelser er vanligvis ikke å sikre et tydelig representativt utvalg, men å oppnå en dypere forståelse for det fenomenet som en studerer (Kalager, K., 2010).

I vår masteroppgave bruker vi casestudie som forskningsmetode. Casestudier blir gjerne for spesifikke og det er vanskelig å generalisere fra et enkelt case. Casestudier kan imidlertid danne grunnlag for teoretisk begrunnede generaliseringer og brukes som veiviser for hva som kan skje i en annen situasjon. Det er allerede foretatt casestudier med problemstillinger i samme retning som vår studie. Hvis vi kommer med like konklusjoner som andre casestudier så vil det tyde på at konklusjonene kan generaliseres. Vi mener at de funn vi gjør i vår empiriske studie kan være overførbart til andre virksomheter i offentlig sektor.

Helseforetakene førte tidligere regnskapet etter kommunale forskrifter slik som kommuner i dag gjør. Målene er i begge sektorene knyttet til velferd, likhet og rettferdighet – og sektorene kan dermed sies å være sammenlignbare.

2.4.2 Reliabilitet

For å kunne oppnå høy validitet er man avhengig av høy reliabilitet i undersøkelsen.

Forskningsreliabilitet beskriver eller måler i hvilken grad man kan stole på den forskning som er gjort. Graden av reliabilitet tar utgangspunkt i at resultatene av det som måles i undersøkelsen skal bli det samme uavhengig av hvem som administrerer undersøkelsen eller når den blir utført. Ulike faktorer kan spille inn for å oppnå den reliabiliteten man ønsker, men i hovedsak blir reliabiliteten et internt spørsmål om nøyaktighet og om kvalitetskontroll av selve undersøkelsen, presentasjonene og tolkningen av resultatene (Johannessen, Tufte et al. 2010).

Det finnes forskjellige måter å teste datas reliabilitet på. En mulighet er å gjenta den samme undersøkelsen på samme gruppe på to forskjellige tidspunkter. Hvis resultatene blir de samme, er dette et tegn på høy reliabilitet. Dette kalles test - retestreliabilitet. En annen fremgangsmåte er at flere forsker på samme problemstillingen. Hvis flere kommer frem til samme resultat, tyder det på høy reliabilitet. Denne fremgangsmåten benevnes som interreliabilitet (Johannessen, Tufte et al. 2010). Vi finner det lite hensiktsmessig å benytte oss av test – retestreliabilitet og analysere det samme data med for eksempel to eller tre ukers mellomrom. Vårt datamateriell er hovedsakelig offentlige dokumenter som årsregnskap, årsberetninger og utredninger. Disse forandres ikke og da er det meningsløst å foreta analysen av samme data en gang til. I vår studie er det mer aktuelt å bruke interreliabilitet. Masterstudenter fra Norges handelshøgskole har høsten 2008 foretatt en undersøkelse med tilsvarende problemstillingen som vår. Som studieobjekt brukte de Buskerud sykehus. Ved å velge et annet sykehus som studieobjekt samtidig som vi prøver å belyse samme problemstilling som flere forskere før oss, ønsker vi å oppnå en høyere reliabilitet.

For å styrke reliabilitet er det også viktig å være generelt kildekritisk. Dette innebærer at innsamlede data må gjennomgå kvalitetsmessige kontrollen. Det må søkes bevisst etter feil og feilene må rettes. Dette gjelder data uansett om det er data som forsker selv har samlet inn

eller data som stammer ifra andre kilder. Det kan for eksempel undersøkes om data som stammer fra ulike kilder og som relateres til samme problemstillingen, stemmer overens.

Vi anser vår datagrunnlag for å ha høy reliabilitet siden årsregnskapene og årsberetningene har blitt tilsendt fra offentlige instanser. Dette vil kunne redusere risikoen av å bruke sekundære data betraktelig.

3 Teoretisk referanseramme

Dette kapittelet gir en innføring i teorien vi senere i oppgaven vil benytte for å belyse vår problemstilling.

3.1.1 New Public Management

En reformbølge inspirert av en nyliberal tankegang har preget offentlig sektor de siste tiårene. Den har fått betegnelsen New Public Management (heretter NPM) og har vært et sentralt begrep i diskusjonen rundt utviklingen av offentlig sektor. NPM som reformkonsept styres av ideologisk skepsis til stat og politikere og fremstilles som fornying eller modernisering av offentlig sektor.

Bakgrunnen for NPM reformene er ideen om offentlig sektor som ineffektiv og at en markedsretting av offentlig sektor skal bidra til bedre ressursutnyttelse og bedre kvalitet. Reformene har tatt sikte på å effektivisere tjenesteytingen, forenkle forvaltningen, dempe utgiftsveksten og skape lønnsomhet i offentlig virksomhet. Det nye ved disse metodene er troen på at marked, konkurranse, og overføring av modeller fra det private til det offentlige, kan bidra til å utvikle mer effektive velferdsgoder. I noen tilfeller innebærer markedsstyring at den offentlige aktiviteten konkurranseutsettes eller privatiseres. Denne formen for styring er sentral innenfor NPM prosessene (KRD, 2004).

Reformene har vært presentert gjennom blant annet nye styrings- og budsjettssystemer og regnskapspraksis. Debatten vedrørende budsjett og regnskapsfaglige spørsmål har vært i fokus de siste 20 årene og presset for å endre regnskapsprinsippene i offentlig forvaltning kan betraktes som en sentral faktor i utviklingen av NPM. I de siste årene har styringssystemer og ledelsesteknikker blitt overført fra private til offentlig virksomheter. Det argumenteres med at forskjellen mellom privat og offentlig sektor ikke er så stor og at konsepter utformet for privat sektor kan implementeres i offentlig sektor, samt at det bør utvikles konsepter som kan brukes i begge sektorer – for å sammenligne. Dette har ikke alltid vært like vellykket. Argumentene i

mot begrunnes med «at offentlig forvaltning ikke ene og alene er bygd opp omkring et effektivitetsmål, men at likhet, rettssikkerhet og legitimitet også inngår som sentrale ingredienser» (Baldersheim & Rose, 2005, s. 32).

3.1.2 Erfaringer fra andre land

NPM-reformene startet for alvor i Australia og New Zealand tidlig på 1980 tallet. I Europa er det særlig Storbritannia, med Margaret Thatcher i spissen, som har gått radikalt til verks, blant annet gjennom omorganisering og privatisering av offentlig sektor med økt vekt på markedsorientering. I Storbritannia gikk kritikken på at modellen fra privat sektor ukritisk ble overført til offentlig sektor. Kritikerne hevder at dette medførte en rekke dårlige løsninger (Busch, Johnsen & Vanebo, 2002).

Den newzealandske revisoren Susan Newberry er en viktig kritiker av reformen. Hun har blant annet tatt for seg oppnådde resultater og refleksjoner knyttet til bruk av forretningsorienterte regnskap i New Zealands sentralregjering i en av sine artikler. New Zealand var først ute med å innføre forretningsbasert regnskap i alle deler av offentlig sektor. En av de store utfordringene var verdsettelse av fellesskapet eiendom som nasjonalparker, offentlig eide bygg osv.

Regnskapsrapportene ble svært like de som ble benyttet i næringslivet. Politikere og ansatte i offentlig sektor har ikke nødvendigvis bakgrunn fra privat næringsliv. Betydningen av begrepene overskudd, underskudd, eiendeler og gjeld drøftes sjelden. Et forretningsbasert regnskap kan dermed lett bli misforstått. Newberry (2012) hevder at:

En vanlig feil er for eksempel å tro at rapportert overskudd eller fortjeneste betyr mer penger. De som har bakgrunn fra næringslivet vet meget godt hvor lett det er å rapportere en periodisert inntekt selv når butikken er i ferd med å kollapse på grunn av pengemangel (s.11).

I de fleste OECD land har det blitt gjennomført prosesser med tanke på å endre regnskapssystemet for lokalforvaltningen (KRD, 2006). Det er variasjon mellom landene med tanke på hvilken informasjon man ønsker at regnskapet skal gi.

I Sverige har budsjett og regnskapssystemet vært basert på prinsippene fra privat sektor, etter regnskapsloven (ibid.). Det skal i tillegg til et egenkapitalorientert budsjett settes opp et

likviditet/finansieringsbudsjett. Dette budsjettet fastsetter lånebehovet. Det er krav om at inntekter og kostnader skal være i balanse, dvs at årets endring i egenkapitalen skal være positiv.

I Danmark er det innført «omkostningsprinsippet» for staten og kommuner (ibid.). Dette for å vise hva det koster å produsere serviceytelser og lettere sammenligne det offentlige med private leverandører (KRD, 2006).

Når Norge drøfter endringer i offentlig sektor bør perspektiver og erfaringer fra andre land bidra i debatten. I en OECD-rapport fra 2002, som bygger på vurderinger fra Canada, Frankrike, Tyskland, Nederland, New Zealand, Spania, Sverige, Storbritannia og USA, påpekes en del felles erfaringer ved denne type reformer. Blant annet påpeker rapporten uheldige erfaringer ved at organisasjoner som tidligere var relativt åpne for innsyn lukkes for offentligheten og unntas demokratisk kontroll. I flere av de landene som sto i bresjen for NPM-reformene, blant annet i New Zealand, reverseres nå prosessene (KRD, 2004).

3.1.3 NPM i Norge

I Norge har reformene pågått siden 1990 tallet, hovedsakelig i form av utfasing, oppsplitting og omorganisering av virksomheter. Privatisering og konkurranse har i mindre grad blitt benyttet for å effektivisere offentlig sektor, men flere av tiltakene er forutsetninger for at offentlig tjenester skal kunne settes ut til private leverandører. I følge Veggeland (2013) så oppstod ideen om å bringe statlig virksomhet inn som kommersielle markedsaktører for å gjøre Norge mer konkurransedyktig. I følge ideologien så ville offentlig virksomhet ved forretningsdrift og konkurranseutsetting bli innovative og produktive.

Tilknytningsformer ble endret fra forvaltningsorganisering til selskapsorganisering og troen på en sterkere markedsstyring skulle skape en mer effektiv offentlig sektor (Eilertsen & Bjerke, 2009). Offentlige virksomheter er splittet opp i selskaper/AS som styres etter bedriftsøkonomiske prinsipper. Erfaringer viser som vi har sett at denne formen for styring ikke er uproblematisk. Det startet med kraftbransjen, Telenor, Posten og NSB fulgte etter. I 2002 kom etableringen av Helseforetakene. Fram til 2002 var sykehusene forvaltningsorganisasjoner som var direkte underlagt politisk myndighet.

Forvaltningsorganiseringen ble oppfattet som gammeldags og utilstrekkelig når det gjaldt

eierstyring. Styringsproblemene i sykehusene medførte samtidig et reformpress (Pettersen & Nyland, 2008). Vi vil i vår empiriske analyse i kapittel 5 komme nærmere inn på Helseforetakene.

3.2 Regnskapets rammeverk

Tradisjonelt har regnskapets oppgaver vært inndelt i følgende områder: registrering, måling og kommunikasjon (Lie, Mauland & Aastvedt, 2005).

Det er flere måter å strukturere regnskapets faglige fundament på. Vanligvis defineres det faglige fundament som et rammeverk på flere nivåer, hvor det ene nivået er utledet av nivået over (hierarkisk struktur). Ifølge Kvifte(2004) inngår følgende nivåer i rammeverkene til de ledende standardsetterne:

1) Regnskapets målsetninger

Regnskapets målsetning styrer utforming av konseptuelle rammeverk. Etter internasjonale standarder er hovedformålet med et regnskap å gi finansiell informasjon for beslutninger og kontroll (Kvifte 2004). Hvilken informasjon som er nyttig for beslutningstaking og kontroll bestemmes av formålet med selve virksomheten(ibid.).

2) Regnskapets kvalitetskrav

Regnskapsinformasjon må oppfylle bestemte kvalitetskrav for å være beslutningsnyttig for brukerne av regnskapet(ibid.).

3) Definisjoner av postene i regnskapet

I følge Kvifte representerer de balanseorienterte definisjonene av postene i regnskapet et overstyrende kriterium for regnskapsføring i de konseptuelle rammeverkene. Det innebærer at ingen poster skal regnskapsføres med mindre de oppfyller definisjonene. At definisjonene omtales som ”balanseorientert”, gjenspeiler ved transaksjonsbasert regnskapsføring at alle postene er definert med utgangspunkt i eiendels- og gjeldsdefinisjonen.

Dette nivået til de ledende standardsetterne er ikke aktuelt for det norske rammeverket. Unntak er børsnoterte selskaper som er pålagt å føre konsernregnskap etter internasjonale regnskapsstandarder (ibid).

Grunnen til dette er at regnskapsmodellen etter regnskapsloven er resultatorientert. Det medfører at utgangspunkt for regnskapsføring ikke er balanseorienterte eiendels- og gjeldsdefinisjonene, men sammenstillingsprinsipp ved at utgifter kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt resultatføres (ibid).

4) Regnskapsføring

Regnskapslovens regler ble utviklet på grunnlag av gjeldende praksis. Regnskapspraksis ble observert, forklart og festet i grunnleggende regnskapsprinsipper som videre ble benyttet for å løse nye problemstillinger. Dette førte til at norske regler for regnskapsføring begrenset seg til regnskapsprinsipper(ibid.).

5) Måling

Hvilken målemetode som skal anvendes ved utarbeidelse av regnskapet burde avgjøres av målsetningen om beslutningsnyttig informasjon og de tilhørende kvalitetskravene (Kvifte, 2004).

Det finnes transaksjonsbasert og verdibasert regnskapsføring. Både transaksjonsbasert og verdibasert regnskapsføring kan forekomme i ren og blandet form.

I følge Kvifte (2004) er det uklart hvilken målemetode som oppfyller kravene til pålitelighet og relevans best, og dermed leder til mer beslutningsnyttig informasjon.

Uten et konseptuelt rammeverk eller annen avgrensende teori vil det være nærmest umulig å utvikle kriterier for regnskapsføring som gir meningsfylte regnskap dvs regnskap som gir nytteverdi informasjon for brukere (Kvifte, 2004).

I Norge benevnes ”konseptuelle rammeverk” som ”grunnleggende regnskapsprinsipper”(Kvifte, 2004).

Videre i kapittel 3.3 vil vi redegjøre for formål med virksomheter og brukere av regnskapsinformasjon i både privat og offentlig sektor. Kvalitetskravene gjennomgås i kapittel 3.4. Vi presenterer de grunnleggende prinsippene i kommunelovens og

regnskapslovens regnskapssystem samt oppbygging av årsregnskapet i kapittel 3.5. I kapittel 3.6 går vi inn på økonomistyring med fokus på budsjettets funksjon.

3.3 Regnskapets formål og brukere

Hovedformålet med regnskapet er likt både for privat og offentlig sektor, men offentlige og private virksomheter har ulike formål med aktiviteter, forskjellige brukere av regnskapet, de tar forskjellige typer beslutninger og kontroller. For tiden er regnskapsprinsipper og handlingsregler for økonomiske disposisjoner utformet ulikt for private og offentlige virksomheter. De er bygd opp på forskjellige konseptuelle fundamentet avhengig av hvilken økonomisk informasjon regnskapet skal avlegge.

Lie, Mauland og Aastvedt (2005) hevder at ”Det generelle rammeverket for regnskapsføring i Norge er nedfelt i regnskapsloven.” (s.15). Vi mener at det ikke er helt korrekt.

Regnskapsloven med grunnleggende regnskapsprinsipper er det faglige fundamentet for stort sett private bedrifter. For kommunene er det kommuneloven av 1992 og forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000 (regnskapsforskriften) som utgjør det faglige fundamentet, og det er i disse kildene de grunnleggende regnskapsprinsippene ligger nedfelt.

3.3.1 Kommunal sektor

I notater om det kommunale regnskapssystemet av 15.12.2011 viser Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) til formålet med kommunal virksomhet som er ”å gi størst mulig velferd til befolkningen innenfor de rammene lovgivningen og de folkevalgte fastsetter”(s.3). Offentlig forvaltning disponerer inntekter for å dekke fellesbehov og regnskapene har som formål å sikre et godt grunnlag for planlegging, styring og kontroll med fellesskapets midler. For offentlige virksomheter er økonomisk resultat i form av overskudd irrelevant. Det er oppnåelse av flere og beste mulige tjenester for befolkninger som står i fokus.

Kommuner kjennetegnes ved at de er selvstendige organer innenfor offentlig forvaltning, og produsenter av offentlige velferdstjenester. For kommuner er pengene virkemidlet for å oppnå

politiske og lovpålagte mål. De økonomiske midlene er begrenset og tjenesteproduksjonen skjer med begrensede ressurser til rådighet. Kommuner har redusert mulighet til å påvirke inntektene. De har klare restriksjoner på muligheten til å kreve betaling fra brukerne direkte. I stedet baserer kommunene i stor grad sin virksomhet på årlige bevilgninger fra Stortinget, skatteinntekter med basis i de skattevedtak Stortinget årlig fatter, og betaling fra brukere med særskilt hjemmel i lov. Dermed er fokuset rettet mot hvordan midlene fordeles mellom kommunens oppgaver. Det økonomiske resultatet er ikke mål i seg selv, men kontrollpost for virksomheten.

I Kommunelovens § 1 (1992) vises til fire hovedhensyn med utformingen av det kommunale budsjett og regnskapssystemet:

1. ”legge forholdene til rette for et funksjonsdyktig kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre”.

Av hensyn til det lokale selvstyre har lovgiver vært tilbakeholden med å gi regler som begrenser den økonomiske handlefriheten i kommunene (GKRS, 2011).

2. legge forholdene til rette ”for en rasjonell og effektiv forvaltning av de kommunale og fylkeskommunale fellesinteresser innenfor rammen av det nasjonale fellesskap”.

I forarbeidene til Kommuneloven forklares effektiv kommunaløkonomisk styring som

(...) stabilt velferdstilbud på kort og lang sikt slik at kommunen ved inngangen til ny budsjettperiode ressursmessig står minst like godt rustet til å løse velferdsoppgavene som ved inngangen av foregående budsjettperiode(...)” (KRD, 2000, s.109).

Med ”det nasjonale fellesskapet” forstås i denne lov mulighet til nasjonaløkonomisk styring ved å regulere kommunale utgifter gjennom inntektsstyring av kommuner.

3. sikre en bærekraftig utvikling av kommunens og fylkeskommunens økonomi.
4. sørge for en tillitskapende forvaltning som bygger på en høy etisk standard.

På bakgrunn av målet med kommunal virksomhet og hovedhensyn med budsjett og regnskapssystem som er definert i Kommuneloven, formulerer GKRS følgende mål for utforming av regnskapet:

a) Bevilgningskontroll: vise sammenheng mellom faktisk tilgang og bruk av midler og budsjett. Kommunalt og fylkeskommunalt folkestyre er representanter for innbyggere og bestemmer ikke bare fordeling av felles ressurser til forskjellige tjenesteområder, men også har plikt til å kontrollere om ressursene ble brukt etter formål(GKRS, 2011).

b) Bærekraftig økonomisk utvikling: vise kommunens evne til å finansiere sin aktivitet og møte sine forpliktelser, både på kort og lang sikt(ibid.).

Brundtland kommisjonen definerer bærekraftig utvikling som ”en utvikling som ivaretar nåtidens behov uten å stå i veien for at fremtidige generasjoner klarer å ivareta sine”(GKRS, 2011, s.10, sitat fra sluttrapport *Vår felles framtid*). Målet innebærer at budsjett og regnskapssystem må gi grunnlag for beslutninger som tar hensyn til senere generasjoners behovsdekning og handlefrihet.

Brukere av regnskapet i kommunesektor

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (heretter GKRS) trekker frem følgende potensielle brukergrupper for kommuneregnskapet:

- innbyggere
- långivere
- gebyrbetalere
- politikere
- administrasjonen
- kommunalt ansatte
- statlige myndigheter
- media (GKRS, 2011).

I følge forarbeidene til endringen av Kommuneloven bør oppstilling av årsbudsjett og årsregnskap ta utgangspunkt i kommuneorganisasjonens interne behov (KRD, 2000,s.66).

Dette innebærer at politikere, administrasjonen og ansatte i kommune-Norge bør regnes som de viktigste brukere av regnskapet.

GKRS peker ut staten og innbyggerne som andre aktuelle brukere av regnskapet(2011). Det gjør at kommunenes årsbudsjett og årsregnskap også må tilpasses innbyggernes behov for informasjon om hvordan fellesskapets midler anvendes. For kommuner er den demokratiske kontroll av vesentlig betydning. Innbyggerne skal sikres mulighet til å øve innflytelse over kommunens planer, ikke kun informasjon om oppnådde resultater.

En god koordinering mellom forvaltningsnivåene er også av vesentlig betydning (KRD, 2000,§4.3.1). For effektiv økonomistyring i kommunene trenges den informasjon som ligger i statsbudsjettet. Staten har behov i den informasjon som ligger i kommunebudsjettene og årsregnskapene for å kunne gjennomføre tilsyn og kontroll med kommunesektoren. Hvis det oppstår konflikt mellom behovene til politikerne som primærbruker og øvrige brukere anbefaler GKRS å dekke informasjonsbehov til øvrige brukere på andre måter, eksempelvis gjennom KOSTRA(GKRS, 2011).

3.3.2 Privat sektor

Det eksisterer grunnleggende forskjeller mellom offentlige og private virksomheter.

Privateide virksomheter drives for å skape økonomisk overskudd i form av fortjeneste som tilfaller eierne eller gi avkastning på innskutt kapital. Formålet er å gi størst mulig overskudd og fortsette drift. Vedvarende underskudd svekker bedriftens eksistens.

Formålet med private virksomheter er å oppnå størst mulig profitt. I motsetning til i offentlig sektor er produksjonens betydning i form av nyttevirkninger eller velferd for fellesskapet ikke er prioritert. Et regnskapssystem som dermed setter lønnsomhet ved driftsaktiviteter i fokus vil være det viktigste økonomiske styringsverktøyet.

I følge Gjesdal og Johansen er oppfølging av resultater regnskapets målsetning for kontroll i privat sektor (referert i Kvifte, 2004, s.36). Regnskapet skal for eksempel gi eierne grunnlag for å vurdere om ledelsen klarer å omsette de investerte midlene i forventede resultater(ibid.). Her ser vi tydelig forskjell fra regnskapets målsetning for kontroll i kommunesektoren hvor

kontroll innebærer oppfølging av anvendelsen av midler i henhold til målsetninger fremsatt av folkets representanter.

Når beslutningsformål er regnskapets hovedfunksjon, skal regnskapet gi brukerne relevant informasjon for å underbygge økonomiske beslutninger. Beslutningsformål i private bedrifter forbindes ofte med verdsettelse og investeringsanalyser. Regnskapet skal for eksempel gi potensielle investorer grunnlag for å vurdere om bedriften er et lønnsomt investeringsprosjekt.

Kvifte (2004) identifiserer følgende brukere av regnskapsdata i privat sektor:

- Eierne
- Finansanalytikere
- Børsen
- Långivere
- Andre bedrifter
- Ansatte
- Ledelsen
- Myndighetene
- Samfunnet ellers

I Norges kommuneregnskapets regelverk (GKRS, 2011) legges det til grunn at det er umulig å tilfredsstille informasjonsbehovet til alle brukerne, da disse har ulike behov. I privat sektor forutsettes det at ved å ta utgangspunkt i investorenes behov vil også andre brukergruppers viktigste informasjonsbehov være dekket.

Investorer interesserer seg for avkastning på innskutt kapital. Dermed trenger de informasjon som viser lønnsomhet ved virksomhet. Ut fra økonomisk resultat tar de beslutninger om drift skal avvikles, forsettes, ytterligere effektiviseres for å få enda større overskudd og på hvilken måte. Lønnsomhetsregnskap er utarbeidet for å dekke disse informasjonsbehovene.

Informasjon om pengestrømmen til diverse formål er av underordnet karakter. Dermed tilfredsstilles informasjonsbehovet for denne biten med en note til regnskapet.

3.4 Regnskapets kvalitetskrav

Regnskapsinformasjon må oppfylle bestemte kvalitetskrav for å være beslutningsnyttig for brukerne av regnskapet.

Relevans: Regnskapsinformasjon må være relevant for brukernes økonomiske beslutninger.

Relevant informasjon må være aktuelt, ha predikasjonsverdi og tilbakemeldingsverdi.

Predikasjonsverdi knytter seg til hvorvidt informasjonen kan bidra til å prognosere fremtidige hendelser, mens tilbakemeldingsverdi handler om hvor nyttig informasjon er for kontrollformålet (Kvifte, 2004).

Pålitelighet: Videre må regnskapsinformasjon være pålitelig, det vil si at informasjon måler det den gir seg ut for å måle og at målemetoden er brukt på riktig måte (validitet og nøytralitet) (Kvifte 2004).

Validitet: Regnskapet må baseres på virkelige hendelser. Dette innebærer at økonomiske realiteter skal vektlegges fremfor formell form (GKRS, 2011). For eksempel finansielle leiekontrakter hvor leietakeren i realiteten eier objektet må balanseføres som kjøp av leieobjektet (GKRS, 2011).

De ulike postene i regnskapet er objektive i forskjellige grad og det er ofte avhengig av balansepostens likviditet. For eksempel kassebeholdning og bankinnskudd fastsettes mer eksakt enn tap på fordringer som bokføres i regnskapet etter beste estimat (ibid.).

Nøytralitet: Krav om nøytralitet innebærer at informasjonen ikke skal påvirkes av målernes forutbestemte preferanser. I tillegg bygger nøytralitet på en forutsetning om at regnskapsstandarder som i mange tilfeller bestemmer målemetoden på ingen måte påvirker beslutningsprosessen til regnskapspliktige (Kvifte, 2004).

Forståelighet: Regnskapsinformasjonen må være forståelig for primære brukere av regnskapet (ibid).

Sammenlignbarhet: I tillegg til forståelighet, pålitelighet og relevans skal regnskapsinformasjonen oppfylle det sekundære kravet om sammenlignbarhet. Utarbeidelse av sammenlignbar regnskapsinformasjon forutsetter konsistent prinsippanvendelse som

innebærer bruk av like prinsipper for like transaksjoner og hendelser. Det kan oppnås, for eksempel, ved å lage standarder som begrenser omfanget av skjønnsmessige vurderinger i regnskapet. I tillegg bør vurderingene være konsistent over tid (ibid.).

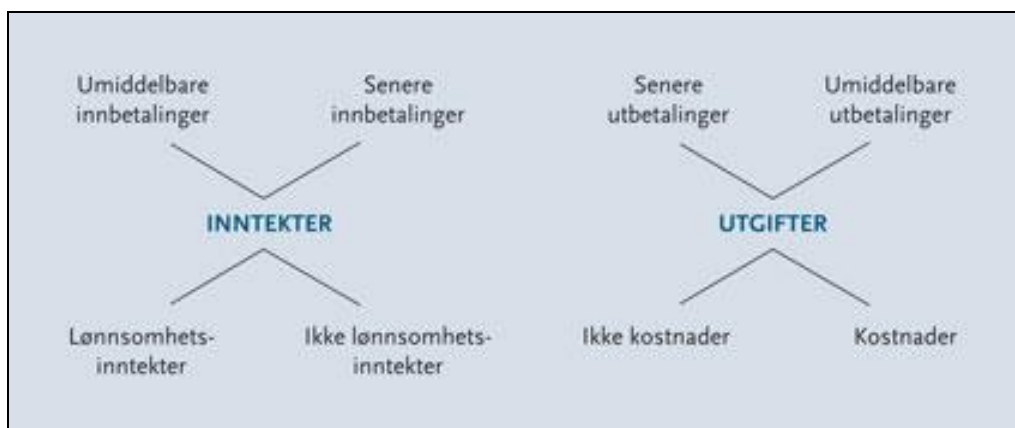
Begrensninger for kvalitetskravene: I følge Kvifte (2004) gjelder kvalitetskravene innenfor to begrensninger.

1. Nyten av regnskapsinformasjonen må overstige kostnadene ved å fremskaffe informasjonen.
2. Kvalitetskravene begrenses av vesentlighetsterskelen for regnskapsføring (Kvifte 2004). Vesentlighet avhenger av størrelsen på en regnskapspost eller feil, sett i forhold til omstendighetene rundt utelatelsen eller feilen (GKRS, 2011).

Regnskapsinformasjonens kvalitetskrav og begrensninger må vurderes ved utarbeidelse av regnskapsstandarder.

3.5 Regnskapssystem

Regnskapsinformasjon produseres for anvendelse i økonomistyringsprosesser. Før vi beskriver kommuneregnskapet og regnskapet etter regnskapsloven er det viktig å forklare grunnleggende forskjeller mellom de to hovedbegrepene i et regnskap – inntekter og utgifter. Inntektens og utgiftens regnskapsmessig karakter fremstilles i figur 2 (Monsen, 2011, s.42, fig.fra Mülhaupt).



Figur 2: Inntektenes og utgiftenes regnskapsmessige karakter

Inntekter og utgifter er de to hovedbegrepene i et regnskap. Inntekt betyr et krav på en innbetaling, mens en utgift representerer en forpliktelse til utbetaling. Inntekten og utgiftene vil alltid ha en pengevirkning som påvirker virksomhetens pengebeholdning (se figurens øverste del) Inntekter og utgifter kan også ha en lønnsomhetsvirkning som påvirker virksomhetens egenkapital (se figurens nederste del). Vi kan derfor skille på to ulike periodiseringsprinsipper – pengeperiodisering og lønnsomhetsperiodisering.

Vi står ovenfor tre alternativer når det gjelder å periodisere inntektene og utgiftene med henblikk på pengevirkning. De kan periodiseres ut i fra om de er påløpt, om de er anordnet for innbetaling/utbetaling og om de er innbetalt/utbetalt. Disse tre alternativene kalles for; påløptprinsippet, anordningsprinsippet og kontantprinsippet (Monsen, 2011).

Både staten og kommunene periodiserer inntektene og utgiftene med henblikk på deres pengevirkning. Begge disse regnskapene har som formål å rapportere informasjon til bruk for demokratisk forvaltning av offentlig inntekter.

Figurens nederste del fokuserer på lønnsomhetsvirkningen av inntektene og utgiftene. Dette er stort sett av interesse for private og offentlige bedrifter, men ikke for offentlig forvaltning.

3.5.1 Kommuneregnskapet

De årlige inntektsrammene for kommunesektoren fastsettes av Stortinget, i tillegg kommer skatteinntektene med basis i de skattevedtak Stortinget årlig fastsetter og egenbetaling fra brukere. Adgangen til å kreve betaling for tjenester er hovedsakelig hjemlet i lover og forskrifter (GKRS, 2011).

De kommunale regnskapsreglene er særskilte, og avviker fra regnskapslovens bestemmelser. Regnskapsreglene for kommuner og fylkeskommuner er gitt i og med hjemmel i kommuneloven. Kommunelovens § 48 pålegger kommunene å utarbeide et årsregnskap. Kommuner og fylkeskommuner avlegger sine regnskaper og årsberetninger i samsvar med forskrifter gitt av KRD. Reglene innebærer at det skal registreres regnskapsdata etter systematisk kontoplan som er bygd opp slik at kommunen eller fylkeskommunen oppfyller forskrifters krav til årsregnskap, informasjon om ressursbruk som skal benyttes i nasjonale

informasjonssystemer og til eget informasjonsbehov. Årsregnskapet for en kommune eller fylkeskommune skal bestå av følgende elementer (KRD, 2004):

- driftsregnskap (inklusive avskrivninger)
- investeringsregnskap
- balanseregnskap
- økonomiske oversikter
- obligatoriske noteopplysninger

3.5.1.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper

De grunnleggende regnskapsprinsippene er samlet i forskrift om årsregnskap og årsberetning. De skal gi veiledning på spørsmål som ikke er direkte dekket i lov, forskrifter og standarder. Prinsippene skal også gi veiledning om hvordan reglene skal tolkes når situasjonen er uklar. De er samtidig en viktig rettesnor ved utviklingen av regnskapsstandarder. Sunde (2006) definerer 3 hovedprinsipper:

Arbeidskapitalprinsippet: Kommuneregnskapet er finansielt orientert. I følge kommunelovens § 48 2. ledd så skal årsregnskapet vise differansen mellom ressurstilgang (inntekter) og ressursanvendelse (utgifter). Det betyr at drift og investeringsregnskapet skal vise hvordan årets utgifter er finansiert. Arbeidskapitalprinsippet er beskrevet i regnskapsforskriftens § 7 1. ledd som: «All tilgang og bruk av midler i løpet av året som vedrører kommunens virksomhet skal fremgå av driftsregnskapet eller investeringsregnskapet. Regnskapsføring av tilgang og bruk bare i balanseregnskapet skal ikke forekomme».

Arbeidskapitalen er differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld og sier noe om kommunens evne til å dekke sine løpende betalingsforpliktelser.

Bruttoprinsippet: I henhold til regnskapsforskriften § 7 2. ledd så skal «utgifter, utbetalinger, inntekter og innbetalinger regnskapsføres brutto». Dvs. at de skal bokføres på utgifts-/inntektsarter og ikke føres til fradrag på tilhørende art. Eks. lønn og sykerefusjoner på hver sin art, tilskudd til investering på egen inntektsart. Bruttoføringer henger nøye sammen med bevilgninger.

Anordningsprinsippet: Et grunnleggende prinsipp i kommuneregnskapet er at det skal føres etter anordningsprinsippet. Anordningsprinsippet er hjemlet direkte i kommunelovens § 48. Alle kjente utgifter/utbetalinger og inntekter/innbetalinger i året skal tas med i bevilgningsregnskapet enten de er betalt eller ikke når regnskapet avsluttes. I utgangspunktet er kommuneregnskapet et pengeregnskap hvor inntektene og utgiftene periodiseres med henblikk på deres pengevirksomhet (Jensen & Monsen, 2009).

Forening for god kommunal regnskapsføring definerer i tillegg følgende prinsipper:

Forsiktighetsprinsippet: Forsiktighetsprinsippet er i kommuneregnskapet uttrykt gjennom kravet om regnskapsføring av urealisert tap. Det er i strid med forsiktighetsprinsippet å overvurdere eiendeler og inntekter, eller undervurdere gjeld og utgifter (GKRS, 2011).

Beste estimat: I henhold til § 7 5 ledd i forskrift om årsregnskap og årsberetning så defineres prinsippet beste estimat som: «I den grad enkelte utgifter, utbetalinger, inntekter eller innbetalinger ikke kan fastsettes eksakt ved tidspunktet for regnskapsavleggelsen, registreres et anslått beløp i årsregnskapet for vedkommende år»

Formuesbevaringsprinsippet: Bakgrunnen for dette prinsippet er at full økonomisk handlefrihet for den enkelte kommune i enkelte tilfeller kan komme i konflikt med hensyn til generasjonsprinsippet. Generasjonsprinsippet omtales gjerne som målet om bærekraftig økonomisk utvikling (GKRS, 2011). Prinsippet skal sikre rettferdig fordeling mellom generasjoner. Formuesbevaringsprinsippet har vært underliggende for all kommunal økonomiforvaltning. Bestemmelsene for økonomisk styring er nedfelt i kommuneloven:

1. Balansekrav – Driftsresultatet skal minst dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger. Det er krav til inndekning av tidligere års regnskapsmessige underskudd.
2. Skillet mellom drift og investeringer – Ikke-løpende inntekter skal ikke brukes til å dekke ordinære driftsutgifter
3. Begrensninger i bruk av lånemidler og nedbetaling av lånegjeld – Lånemidler skal bare finansiere eiendeler av varig verdi. Krav til årlige avdrag.

(GKRS, 2011)

3.5.1.2 Drift og investeringer

Noe av det mest sentrale i dagens kommuneregnskap er skillett mellom driftsregnskapet og investeringsregnskapet.

§3 i forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) definerer hva som skal inngå i driftsregnskapet og i investeringsregnskapet.

Driftsregnskapet har mange fellestrekk med resultatregnskapet. I følge regnskapsforskriften § 3, 2 ledd skal driftsregnskapet inneholde følgende:

1. Løpende inntekter og innbetalinger i året
2. Løpende inntekter og innbetalinger avsatt i tidligere regnskapsår som er anvendt i regnskapsåret
3. Anvendelser av midler som nevnt i pkt. 1 og 2 i driftsregnskapet, herunder
 - a. Avsetning av slike midler for anvendelse i senere regnskapsår, og
 - b. Finansiering av årets investeringer

Eksempler på løpende inntekter vil være skatteinntekter, rammetilskudd, gebyrer og egenbetaling fra brukere av tjenester. Disse inntektene setter rammen for hvor store utgifter kommunen kan ha.

I det finansielle systemet utgiftsføres varige driftsmidler i sin helhet i investeringsregnskapet og aktiveres i balansen i anskaffelsesåret. Dette må sees i sammenheng med at kommuneregnskapet er bevilgningsorientert og skal vise bruk av midler i henhold til bevilgning også for investeringer. Dette er særegent for kommuneregnskapet og er et brudd på sammenstillingsprinsippet (KRD, 2004).

Kommuneloven bestemmer at lånte midler kun kan finansiere investeringer, mens avdrag skal utgiftsføres i driftsregnskapet. Det er ikke stilt krav om belastning i driftsregnskapet for varige driftsmidler som ikke er finansiert med lån. I kommunelovens § 46 6. ledd står det at «det skal budsjetteres med et driftsresultat som minst er tilstrekkelig til å dekke renter, avdrag og nødvendige avsetninger». Det defineres ikke hvor mye «nødvendige avsetninger» utgjør, men fylkesmannen anbefaler at netto driftsresultat bør utgjøre 3 % av driftsinntektene.

Øvrige inntekter og innbetalinger som ikke er løpende skal inntektsføres i investeringsregnskapet. Eksempler på dette er salg av et varig driftsmiddel.

3.5.1.3 Avskrivninger i kommuneregnskapet

I kommuneregnskapet foretas ordinære avskrivninger i balansen og i driftsregnskapet. Disse elimineres ved at det foretas en tilsvarende inntektsføring på en motkonto i driftsregnskapet. Avskrivningene påvirker dermed brutto driftsresultat, mens netto driftsresultat vil være upåvirket av avskrivningene. Avskrivninger er ikke en naturlig kostnad i det finansielt orienterte regnskapssystemet da det ikke fører til disponering av finansielle midler. Avskrivninger skal registreres slik at KOSTRA tall viser ressursbruken inkludert kapitalkostnader. Det finansielle kravet i kommuneloven er imidlertid at driftsinntektene skal dekke avdrag på lån og ikke avskrivninger.

Den spesielle føringen av avskrivninger skyldes at investeringene i realiteten utgiftsføres i investeringsregnskapet. Dersom avskrivningene hadde gitt resultateffekt ville den samme utgiften blitt hensyntatt 2 ganger.

Det er ikke noe i veien for at kommunene «frivillig» kan avsette midler i driftsbudsjettet ut over plikten til å dekke de ordinære avdrag på lån. Det kan være ønske om å bygge opp fond for å finansiere fremtidige investeringer eller rett og slett bygge opp buffere til fremtidig forpliktelser. Å foreta avsetninger betyr at man disponerer noe av arbeidskapitalen til sparing.

3.5.1.4 Balansen

I henhold til forskrift om årsregnskap og årsberetning § 3 5. ledd så skal kommunens balanse «vise status for kommunens balanseførte eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret». I følge forskriftens § 8, 1 ledd så skal balanseførte eiendeler bestemt til varig eie klassifiseres som anleggsmidler, mens kommunens øvrige balanseførte eiendeler klassifiseres som omløpsmidler (GKRS, 2012). Omløpsmidlene utgjør kommunens likvide beholdninger, kortsiktige plasseringer og kortsiktig fordringer. Kortsiktig fordringer er hovedsakelig en konsekvens av «anordningsprinsippet» og gir uttrykk for tidsforskjellen mellom når en inntekt er kjent og når den innbetales.

Kommunen skal også skille mellom langsiktig og kortsiktig forpliktelser. Langsiktig gjeld omfatter brutto pensjonsforpliktelser og låneopptak knyttet til finansiering av investeringer i bygninger, anlegg og varige driftsmidler (Kommuneloven § 50). Kommunens øvrige forpliktelser klassifiseres som kortsiktig gjeld. Kortsiktig gjeld oppstår, i likhet med kortsiktige fordringer, som tidsforskjellen mellom når anskaffelser av varer og tjenester er kjent og mottatt, og når den betales.

Grunnleggende sammenhenger				
Omløpsmidler	+	Anleggsmidler	=	Eiendeler
-		-		-
Kortsiktig gjeld	+	Lagsiktig gjeld	=	Gjeld
=				
Arbeidskapital				
-		+		
Ubrukte lånemidler		Ubrukte lånemidler		
=		=		=
Egenkapitalens fondsdel	+	Kapitalkonto	=	Egenkapital

Tabell 1: Grunnleggende sammenhenger i kommuneregnskapet (GKRS, 2011)

Med utgangspunkt i de grunnleggende sammenhengene over kan endringene i kommunens balanseførte egenkapital forklares.

Balanseført egenkapital er forskjellen mellom balanseført verdi av eiendeler og gjeld og er delt inn i en kapitalkonto og flere ulike fond.

Egenkapitalens fondsdel er midler avsatt i drifts- og investeringsregnskapet og udekket/udisponert i investeringsregnskapet. Disse klassifiseres som bundne og ubundne fond. Forskjellen mellom ubundne og bundne fond er hvorvidt kommunestyret har disposisjonsrett over dem. De bundne fondene er avsetninger regulert gjennom lover og forskrifter eller inntekter øremerket til bestemte formål. Egenkapitalens fondsdel utgjør også arbeidskapitalen (omløpsmidler – kortsiktig gjeld) korrigert for ubrukne lånemidler. De ubrukne lånemidlene er andelen av langsiktig gjeld som ikke er regnskapsført som inntekt i investeringsregnskapet.

Kapitalkontoen representerer differansen mellom balanseført verdi av anleggsmidler og langsiktig gjeld, justert for ubrukte lånemidler. Kapitalkontoen viser egenkapitalfinansiert andel av anleggsmidler. (GKRS, 2010).

Ved regnskapsføring av en inntekt i kommunens drift- eller investeringsregnskap så vil omløpsmidlene øke eller kortsiktig gjeld reduseres. Tilsvarende vil kortsiktige gjeld øke eller omløpsmidler reduseres ved regnskapsføring av utgifter i kommunens drifts- eller investeringsregnskap. Dette medfører hovedsakelig en endring i kommunens arbeidskapital og dermed egenkapitalens fondsdel. Unntak er knyttet til opptaket av lån. På opptakstidspunktet øker kommunens langsiktige gjeld tilsvarende økningen i omløpsmidlene. Dersom lånemidlene ikke inntektsføres i investeringsregnskapet når lånet tas opp vil arbeidskapitalen øke, uten tilsvarende økning i egenkapitalens fondsdel. Forskjellen mellom periodens opptak av langsiktig gjeld og regnskapsføring av lånemidler, utgjør dermed endring i ubrukte lånemidler (GKRS, 2010).

3.5.1.5 Resultatbegrep

Regnskapsforskriften beskriver flere ulike resultatbegrep, mens vi her i denne oppgaven vil gå inn på fire resultatbegrep i det kommunale regnskapet.

Driftsregnskap	Investeringsregnskap
Driftsinntekter	Innvesteringsinntekter
Driftsutgifter	Investeringsutgifter
Avskrivninger	
Brutto driftsresultat (R1)	
Netto eksterne finanstransaksjoner	
Motpost avskrivninger	
Netto driftsresultat (R2)	
Overført til investeringsregnskap	Overføring fra driftsregnskapet
Avsetninger	Avsetninger
Bruk av avsetninger	Bruk av avsetninger
Regnskapsmessig mer/mindreforbruk (R3)	Udekket/udisponert (R4)

Tabell 2: Resultatbegrep i kommuneregnskapet (GKRS, 2011)

1. Brutto driftsresultat tilsvarer driftsinntekter fratrukket driftsutgifter og avskrivninger.

2. Netto driftsresultat tilsvarer brutto driftsresultat tillagt netto finanstransaksjoner og motpost for avskrivninger. Finansutgiftene inneholder renteutgifter og avdragsutgifter på innlån. Resultatbegrepet gir uttrykk for forholdet mellom årets tilgang på driftsmidler og bruken av disse. Resultatbegrepet gir også uttrykk for om kommunen har styrket eller svekket sin driftslikviditet gjennom året. Dette kan kommunen avsette til fond til senere års disponering eller overføre investeringsregnskapet til egenfinansiering av investeringene. Et negativt netto driftsresultat må dekkes av tidligere års fondsavsetninger eller et positivt driftsresultat de neste årene. Resultatbegrepet brukes ofte som en indikator på kommunens økonomiske handlingsfrihet og det anbefales kommunene å ha et netto driftsresultat i % av driftsinntektene på 3-3,5 %. Enkelte inntekter, som øremerket tilskudd og inntekter fra VAR-området er formålsbundne og netto driftsresultat representerer ikke således handlefrihet ubetinget.
3. Årsresultatet kalles for mer/mindreforbruk. Kommunen budsjetterer ikke med overskudd da midlene skal disponeres fullt ut. Regnskapsmessig mer-/mindreforbruk er netto driftsresultat pluss bruk av avsetninger fratrukket avsetninger. Mer-/mindreforbruk viser dermed hvor stort avviket mellom regnskapet og budsjettet er. Kommunestyret skal angi hvordan det regnskapsmessige mer-/mindreforbruket skal anvendes/dekkes inn i forbindelse med behandlingen av årsregnskapet.

Disse tre resultatbegrepene er knyttet til driftsregnskapet. Det benyttes et resultatbegrep knyttet til investeringsregnskapet:

4. Udekket/udisponert er investeringsinntekter fratrukket investeringsutgifter korrigert for overføring fra driftsregnskapet og avsetninger.

(GKRS, 2011)

3.5.2 Regnskap i privat sektor

Aksjeselskaper, allmennaksjeselskaper, borettslag, boligbyggelag, økonomiske foreninger, verdipapirfond og finansinstitusjoner anvender lønnsomhetsregnskap.

3.5.2.1 Grunnleggende regnskapsprinsipper

Forretningsregnskap i Norge er forankret i regnskapsloven som ble vedtatt i 1998. Loven er bygget på grunnleggende regnskapsprinsipper som ble utviklet gjennom regnskapspraksis. Regnskapsloven stiller opp rammene for utarbeidelsen av årsregnskapet og blir ofte omtalt som rammelov. Når Norsk RegnskapsStiftelse (NRS), som er standardsetter for ovenfor nevnte regnskapspliktige i Norge, utarbeider en regnskapsstandard eller det etablerer seg en anerkjent og ensartet praksis som er innenfor rammene av de grunnleggende prinsippene, anses regnskapsstandarden og praksisen for å være god regnskapsskikk (Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2011).

Transaksjonsprinsippet: Transaksjonsprinsippet er beskrevet i Regnskapsloven § 4-1 nr. 1(1998). Etter transaksjonsprinsippet skal transaksjoner regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Fastsettelse av transaksjonstidspunktet avgjøres ved om det har funnet sted en overføring av risiko og kontroll. For varekjøp er transaksjonstidspunktet som hovedregel leveringstidspunktet, mens transaksjonstidspunktet i forbindelse med tjenesteleveranser normalt faller sammen med utførelsen av tjenesten.

Kontinuitetsgjennomskjæring: En utledning av transaksjonsprinsippet og grunnleggende forutsetning om at regnskapet skal reflektere økonomiske realiteter er kontinuitetsgjennomskjæring(Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2011).

Kontinuitetsgjennomskjæring innebærer at formelle transaksjoner uten reelt økonomisk innhold ikke regnskapsføres. Kontinuitetsgjennomskjæring er aktuelt ved konserninterne omorganiseringer og omdannelser. I følge Kvifte, Tofteland og Bernhoft forstås og praktiseres gjennomskjæringsprinsippet ulikt (2011).

Opptjeningsprinsippet: I henhold til regnskapsloven § 4-1, 1.ledd nr.2 (1998) skal inntekt resultatføres når den blir opptjent, slik at inntektsføringen reflekterer aktiviteten i

virksomheten. Kvifte, Tofteland og Bernhoft mener at det ikke er enkelt å identifisere tidspunktet hvor en inntekt er opptjent (2011). Det brukes vanligvis to metoder for å avgjøre dette tidspunktet. Etter den første metoden anses transaksjonen gjennomført ved levering. Etter den andre metoden fordeles inntekten over vekst- eller produksjonsperioder. Et eksempel på anvendelse av den andre metoden er fisk - og skogbruksnæringen hvor inntektsføringen gjenspeiler fiskens eller skogens verdiutvikling som følge av vekst(ibid.).

Sammenstillingsprinsippet: I forretningsregnskap måles regnskapsmessig resultat gjennom sammenstilling av inntekter og kostnader i perioden. Ifølge regnskapsloven § 4 – 1, 1.ledd nr.3(1998) skal utgifter kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt (sammenstillingsprinsippet). Kostnader som er påløpt for å skape periodens opptjente inntekt, skal sammenstilles med denne inntekten. Inntektsføringen blir da styrende for kostnadsføringen, og det er nettopp det som er innholdet i sammenstillingsprinsippet.

Forsiktighetsprinsippet: Neste grunnleggende regnskapsprinsipp, jf. Regnskapsloven § 4-1 første ledd nr. 4 (1998), er forsiktighetsprinsippet. I fortolkninger av regnskapslovens prinsipper (Frittstående portal til rettskilder, informasjon og nyheter på økonomiske fagområder, s.a.) er forsiktighetsprinsippet en modifikasjon av sammenstillingsprinsippet, og omfanget av kravet er i hovedsak begrenset til et krav om resultatføring av urealisert tap. Prinsippet kommer også til uttrykk i vurderingsreglene ved bestemmelser om laveste verdis prinsipp for omløpsmidler og historisk kost med nedskrivningsplikt for anleggsmidler.

Beste estimat: I følge Kvifte, Tofteland og Bernhoft(2011) er behovet for estimater stort når årsregnskap utarbeides etter regnskapsloven. Grunnleggende regnskapsprinsipp om beste estimat er derfor sentralt i regnskapsloven(ibid). Prinsippet består av at man ved usikkerhet skal verdsette regnskapsstørrelser til en forventet verdi, basert på beste estimat på bakgrunn av den informasjon som er tilgjengelig når årsregnskapet avlegges, jf. Regnskapsloven § 4-2 (1998). I praksis er skillet mellom hendelser som gir ny informasjon om forhold som eksisterte på balansedagen, og forhold som er oppstått etter balansedagen er ofte uklart (Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2011).

Kongruensprinsippet: Etter kongruensprinsippet som er beskrevet i regnskapslovens § 4-3 (1998) skal alle inntekter og kostnader resultatføres. Alle endringer i egenkapitalen, med

unntak av kapitalinnskudd og uttak, skal i utgangspunktet være ført over resultatregnskapet. I tillegg gjelder to lovbestemte unntak: regnskapsføring av prinsippendringer og feilkorrigeringer.

Ensartet prinsippanvendelse: Etter neste grunnleggende prinsipp som er lovfestet i § 4-4 (Regnskapsloven, 1998) skal årsregnskapet utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Ensartet prinsippanvendelse innebærer at like prinsipper skal anvendes for likeartede transaksjoner og hendelser. Konsistent prinsippanvendelse betyr at prinsippene skal være de samme over tid.

Forutsetningen om fortsatt drift: Etter dette prinsippet skal årsregnskapet utarbeides under forutsetningen om fortsatt drift, jf. Regnskapsloven § 4 -5(1998). Hvis det er sannsynlig at virksomhet skal avvikles, skal årsregnskapet avlegges etter prinsipper som gjelder for utarbeidelsen av avviklingsregnskap. Da skal eiendeler og gjeld vurderes til virkelig verdi. Videre må det opplyses om hvordan virkelig verdi er beregnet i årsberetningen (Frittstående portal til rettskilder, informasjon og nyheter på økonomiske fagområder, s.a.).

God regnskapsskikk: Etter regnskapslovens § 4-6 (1998) skal registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap foretas i samsvar med god regnskapsskikk. God regnskapsskikk betyr samsvar med grunnleggende regnskapsprinsipper, samsvar med regnskapslovens øvrige bestemmelser og allment akseptert praksis (Frittstående portal til rettskilder, informasjon og nyheter på økonomiske fagområder, s.a.). God regnskapsskikk har tradisjonelt blitt formet gjennom standardsetting i regi av Norsk Regnskapsstiftelse (NRS) og utviklingen av regnskapspraksis ellers, stort sett praksis blant børsnoterte selskaper (Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2011).

Rettsvisende bilde: Årsregnskapet skal gi et rettsvisende bilde av den regnskapspliktiges og konsernets eiendeler og gjeld, finansielle stilling og resultat, jf. Regnskapsloven § 3-2a (1998). Kravet om rettsvisende bilde er et overstyreende prinsipp. Hvis bestemmelsene i regnskapsloven er til hinder for kravet om et rettsvisende bilde, skal de fravikes, med begrunnelse i note (ibid).

3.5.2.2 Avskrivninger i lønnsomhetsregnskapet

Avskrivningene defineres som; «systematisk periodisering av anskaffelsesutgift for et anleggsmiddel over økonomisk levetid» (Kristoffersen, 2002, s. 213).

Bygninger, biler osv. klassifiseres som varige driftsmidler. Disse skal være i bruk i bedriften over en lang periode. Verdifallet som varige driftsmidler utsettes for må tas hensyn til i regnskapet. Dette gjøres ved å regnskapsføre avskrivninger. Regnskapsføringen av avskrivninger medfører at verdifallet på varige driftsmidler blir regnskapsført som en kostnad og det sikrer at den balanseførte verdien av de varige driftsmidlene blir redusert med verdiforringelsen av eiendelen.

3.5.2.3 Balansen

Oppstillingsplan for balansen er nedfelt i regnskapslovens § 6-2. Den deles inn i følgende:

Eiendeler	Egenkapital og gjeld
Aelggsmidler	Egenkapital
Immaterielle eiendeler	Innskutt egenkapital
Varige driftsidler	Opptjent egenkapital
Finansielle anleggsmidler	
Omløpsmidler	Langsiktig gjeld
Varer	Avsetning for forpliktelser
Fordringer	Annen langsiktig gjeld
Investeringer	
Bankinnskudd og lignende	
	Kortsiktig gjeld

Tabell 3: Oppstillingsplan for balansen (Kristoffersen, 2002, s. 184)

Det utarbeides et fullstendig balanseregnskap som viser eiendeler, gjeld og egenkapital på balansetidspunktet. Balansen viser hvilke økonomiske ressurser bedriften har og hvordan de er finansiert. Ressursene i en bedrift kalles eiendeler. Disse kan enten være finansiert av bedriften selv eller ved tilførsel av kapital fra andre (gjeld). Den kapitalen bedriften har anskaffet på egenhånd kalles egenkapital, mens kapital tilført fra andre kalles gjeld eller fremmedkapital (Kristoffersen, 2002).

Eiendelene inndeles i anleggsmidler og omløpsmidler og gjeld deles inn i langsiktig og kortsiktig gjeld.

Balanseregnskapet inneholder mange poster som må vurderes. Hovedprinsippet er historisk kost og laveste verdis prinsipp. Dette innebærer at eiendelene skal regnskapsføres med den verdien de ble anskaffet for. Hvis verdien synker under historisk kost skal eiendelen nedskrives til salgsverdi.

Avsetninger for forpliktelser er gjeld som følger av sammenstillings- eller forsiktighetsprinsippet. Herunder kommer blant annet pensjonsforpliktelser som er gjeld som har oppstått i forbindelse med at foretaket har forpliktet seg til å betale pensjon til de ansatte.

3.5.2.4 Resultatbegrep

Et regnskap, satt opp etter reglene i Regnskapsloven kalles resultatregnskap. Dette er delt inn i en driftsdel og en finansdel. I følge Kvifte (2004) har resultatorientering sitt utspring i en målsetning om at regnskapet skal gi grunnlag for meningsfylt resultatmåling.

Resultatregnskapet skal etter regnskapslovens § 6-1 presenteres som følger:

Resultatregnskapet
Salgsinntekter
Andre driftsinntekter
Sum driftsinntekter
Varekostnad
Lønnskostnad
Avskrivninger
Nedskrivninger
Andre driftskostnader
Driftsresultat
Finansinntekter og finanskostnader
Renteinntekter
Andre finansinntekter
Rentekostnader
Andre finanskostnader
Ordinært resultat før skattekostnad

Skattekostnad
Ordinært resultat
Ekstraordinære inntekter/kostnader
Årsresultat

Tabell 4: Oppstilling resultatregnskapet (Kristoffersen, 2002, s. 181)

I resultatregnskapet periodiseres inntekter og utgifter etter opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Dvs. at inntektene resultatføres på opptjeningstidspunktet og kostnader kostnadsføres når ressursene er forbrukt. Dette fører til at resultat i forretningsregnskap rapporterer lønnsomhetsvirkning av inntektene/utgiftene og viser lønnsomhetsresultat for virksomheten (selskapets evne til å gi avkastning for eierne). Forenklet gir resultatet i et regnskap etter regnskapsloven uttrykk for om årets salgsinntekter er større eller lavere enn årets forbruk av ressurser (arbeidskraft, materialer, realkapital og fremmedfinansiering) som har gått med til å skape inntektene.

Finansdelen gir oversikt over inntekter og kostnader knyttet til selskapets finansielle eiendeler og gjeld. Legger vi sammen driftsresultatet og resultatet av finanspostene får vi resultat før skattekostnad. Resultatet etter skatt kalles årsresultatet. Et positivt årsresultat oppstår for en bedrift når inntektene er større enn kostnadene. Dette er selskapets økonomiske overskudd eller profitt.

Bruk av kongruensprinsippet sørger for entydig sammenheng mellom resultatregnskapet og balanseregnskapet ved at alle endringer i egenkapitalen (med unntak av kapitalinnskudd og uttak) i utgangspunktet skal være ført over resultatregnskapet. Dermed rapporteres lønnsomhetsresultat både via resultatregnskap og via balanseregnskap som endring av egenkapital.

3.6 Budsjett og økonomistyring

Økonomistyring omfatter et bredt fagfelt. Busch, Johnsen og Vanebo definerer økonomistyring som «ledelse rettet mot å realisere økonomiske mål» (s. 41). En stor utfordring er å ivareta en økonomistyring som er tilpasset virksomhetens egenart. Dette krever blant annet at man har oversikt over de svake og sterke sidene ved de ulike alternativene.

Det er grunnleggende forskjeller på økonomistyring for fellesbetalte offentlige velferdsgoder og forretningsvirksomhet. Jensen og Monsen (2009) oppsummerer forskjellene i økonomiprosessene i tabellen under:

Forretningsvirksomhet	Offentlige velferdsgoder
<i>KOSTNAD</i>	<i>INNTEKT</i>
<i>PRODUKT</i>	<i>PRIORITERING</i>
<i>SALG</i>	<i>UTGIFTER</i>
<i>INNTEKT</i>	<i>PRODUKT</i>
<i>PROFIT</i>	<i>VELFERDSEFFEKT</i>

Tabell 5: Forskjeller i økonomiprosess – forretningsvirksomhet og offentlige (Jensen & Monsen, 2009, s.20)

Det primære målet med ulike former for økonomistyring i forvaltningsvirksomheter er å oppnå bedre utnyttelse av tilgjengelige ressurser med sikte på økt velferd i samfunnet. Det offentlige disponerer inntekter for å dekke behov hos befolkningen, mens i en bedrift så er utgangspunktet kostnader for å produsere et produkt som selges for å skape inntekter og profitt. Et produkt som ikke gir økonomisk overskudd vil normalt bli avviklet.

Nyttevirkinger i form av velferdseffekter vurderes ikke.

Både regnskapet og budsjettet er viktige deler av et økonomisk styringssystem for å kunne foreta korrekte beslutninger, både i privat og offentlig sektor. Vi har tidligere i kapitlet

fokusert på regnskapets rolle og vil i dette avsnittet fokusere på budsjettets rolle i økonomistyringssystemet.

I de fleste virksomheter er budsjettering en viktig del av økonomistyringen. Danielsson mener at det kan det skilles mellom markeds-koplete og budsjett-koplete organisasjoner, nettopp med utgangspunkt i hvordan de skaffer seg finansielle ressurser i form av inntekter (referert i Monsen, 2011, s.11). Private bedrifter er eksempler på markedsorienterte organisasjoner. Her byttes varer og tjenester mot penger. Hovedtyngden av kommunenes og fylkeskommunenes økonomiske virksomhet foregår utenfor effektivt virkende markeder og uten at produksjonen skaper sin egen inntekt (enveis pengetransaksjoner) (Monsen, 2011).

I privat sektor skyter aksjonærer inn finansielle midler i bedriften med formål om å oppnå en lønnsom avkastning. Bedriften har dermed et lønnsomhetskrav fra sine eiere. I offentlig sektor vil ikke lønnsomhet være en overordnet målsetting. Innbyggere har ulike oppfatninger om hva som bør være målsetningene til en offentlig virksomhet. Målsetningsdiskusjoner, i form av politisk diskusjoner, blir dermed svært viktig. Budsjettbehandlingen er et eksempel på en slik diskusjon. Her bestemmes det hvor store utgifter som skal benyttes til ulike oppgaver, samt hvordan disse utgiftene skal finansieres (ibid).

3.6.1 Budsjett

Budsjettet angir rammer for den daglige driften av virksomheter og representerer målene det skal arbeides etter både på kort og lang sikt.

Østre (2007) skiller mellom et forretningsbudsjett og et forvaltningsbudsjett.

Forretningsbudsjettet er en bedrifts plan, som forsøkes å oppfylle. Formålet med forretningsbudsjettet er gjerne å maksimere profitten/overskuddet. En bedrift vil gjerne hemmeligholde sine planer og budsjett. Budsjettet kan være viktig verktøy i økonomiarbeidet for å oppnå størst mulig lønnsomhet i forretninger, men budsjett i privat sektor har ikke den overordnede økonomiske styringsrolle som bevilgningsbudsjett har i kommunesektor. For en bedrift vil regnskapet være det sentrale dokumentet og oppfylging av planen (budsjett) betyr gjerne et større overskudd enn planlagt.

Budsjettet i offentlige virksomheter har en mer fremtredende rolle enn i private virksomheter.. Offentlige institusjoner er pålagt å utarbeide budsjetter etter veldefinerte retningslinjer. I følge Monsen og Jensen (2009) så klassifiseres offentlige organisasjoner som budsjettkoplete organisasjoner. Et forvaltningsbudsjett er en bindende instruks basert på folkevalgtes vedtak om ressursbruk i offentlig forvaltning (Østre, 2007). I en forvaltningsvirksomhet er det viktigste økonomiske styringsredskapet budsjettet. Regnskapet viser hvordan budsjettet ble gjennomført og gir kontroll av økonomiske disposisjoner og resultater. Offentlig sektor består i stor grad av enveis pengetransaksjoner (Monsen, 2011). Eksempel på dette kan være en innbygger som betaler skatt til en kommune. Inntekten kommer inn i den offentlige kjerneforvaltningen og budsjettet, i form av bevilgninger, brukes til å fordele ressursene mellom de forskjellige virksomhetene. Det vil ikke være sammenheng med det du som innbygger betaler i skatt og det man får igjen av tjenester. Budsjettet er i sin karakter finansielt orientert. Det skal omfatte alle økonomiske midler som disponeres for året og anvendelsen av disse midlene. Vi vil videre i dette kapittelet konsentrere oss om det kommunale budsjettet.

3.6.2 Lovverket for budsjettering

Kommunelovens kapittel 8, §§ 44-47, regulerer kommunenes budsjettarbeid. Med hjemmel i lovens § 46 nr. 8 har KRD utarbeidet forskrift om årsbudsjett.

Hovedbudskapet er nettobudsjettering på rammeområdene og mål og rammestyring. Jf. budsjettforskriften så skal det utarbeides obligatoriske budsjettskjemaer. For drift er dette økonomisk oversikt drift og budsjettskjema 1A og 1B. For investeringene er det økonomisk oversikt samt budsjettskjema 2A og 2B (Lie, Mauland & Aastvedt, 2005).

Et sentralt element i det kommunale budsjettssystemet er kravet om balanse mellom inntekter og utgifter. Balansekravet begrunnes med hensynet til en rettferdig ressursutnyttelse mellom generasjoner. Inntektene setter grenser for hvilke økonomiske forpliktelser kommunene kan pådra seg.

3.6.3 Budsjettets hovedfunksjoner

Busch, Johnsen og Vanebo (2009) skiller mellom fire hovedfunksjoner – styringsfunksjonen, kontrollfunksjonen, den politiske funksjon og informasjonsfunksjonen.

Styringsfunksjonen: Budsjettet er først og fremst et uttrykk for prioriteringer fra politisk hold. Det er i tillegg et virkemiddel for å styre mot økonomiske mål for offentlig sektor. Det er tre hovedspørsmål som må avklares i budsjettsammenheng. Hvor store midler er til disposisjon for den kommunale virksomheten i det kommende året? Hvordan skal disse fordeles på de oppgaver kommunen er satt til å ivareta? Hvordan skal de midler som er disponert til de enkelte oppgaver anvendes? Alle disse tre spørsmålene vedrører anskaffelse og anvendelse av finansielle midler (KRD, 2000, kap.4.3.1)

Kontrollfunksjonen: Gjennom budsjettet setter politikerne en økonomisk ramme for hvor mye midler som skal benyttes til ulike tiltak. Disse bevilgningene er forpliktende og det er administrasjonens oppgave å ikke bruke utover disse rammene. Budsjettet er dermed en viktig kontrollfunksjon av ressursbruket. Gjennom rapporteringer av avvik mellom regnskap og budsjett sikrer man å ha kontroll på utviklingen. I kommunene brukes dermed begrepet merforbruk eller mindreforbruk i forhold til tildelt ressursramme (budsjett) (Busch, Johnsen og Vanebo, 2009).

Politisk funksjon: Budsjettet vil i stor grad synliggjøre politiske prosesser og prioriteringer. Offentlig sektor skiller seg fra private blant annet ved at konfliktene er en viktig del av legitimitetsgrunnlaget. I en bedrift kan konflikter mellom eiergrupper ødelegge eller svekke tilliten i markedet, mens i offentlig sektor er det et tegn på at det politiske systemet fungerer (ibid).

Informasjonsfunksjon: Budsjettet gir befolkningen en mulighet til å vurdere hvorvidt budsjettet står i tråd med valgløfter. Budsjettet viser et konkret bilde av politiske prioriteringer og representerer en tilbakemelding til folket (ibid).

4 Teoretisk analyse

I dette kapitlet vil vi sammenligne kommuneregnskapet med lønnsomhetsregnskap i form av regnskapslovens regnskap. Vår normative analyse baserer seg på teoretiske beskrivelser av disse regnskapsmodellene fra foregående kapitlet. I analysen følger vi nivåene i det norske rammeverket som regnskapets målsetninger, kvalitetskrav, grunnleggende prinsipper og måling. I tillegg vil vi sammenligne resultatbegrep og balanseoppstilling. Målet med kapitlet er å vurdere hvilken regnskapsmodell som passer best til kommunesektor.

4.1 Regnskapet – et beslutningsgrunnlag

Som skrevet i kapittel 3.2 er formålet med et regnskap å gi et best mulig informasjonsgrunnlag til beslutningstakere. Informasjonen må samtidig oppfylle en rekke kvalitative krav.

Både formålet med virksomhetene og hvilke styringsbeslutninger som tas er forskjellig i kommunal og privat sektor. Det er grunnleggende forskjell i økonomistyring av skattefinansierte offentlige velferdsgoder og forretningsvirksomhet. Dermed vil det utløses behov i forskjellige typer beslutningsnyttig informasjon i disse to sektorene. I privat sektor fokuserer bedriftseierne på å maksimere avkastning fra foretak som de driver for egen risiko. Bedriftseierne er lik beslutningstakere uansett om de driver virksomhet selv eller gjennom ansatte ledere. For å nå mål om størst mulig profitt er det to veier å gå: øke inntekter og redusere kostnader. En av det viktigste måter å gjøre det på er å følge markedet: produsere det kundene ønsker, samtidig som inntekter fra salget må være større enn kostnader ved produksjon. Et utslag av dette er at private bedrifter velger å produsere bare lønnsomme varer og tjenester. Lønnsomhetsfokus i privat bedrifter begrunner bruk av lønnsomhetsregnskap der.

Virksomheter i offentlig sektor kan ikke velge oppgaver med utgangspunkt i lønnsomhet. Offentlig sektor forvalter begrensede ressurser for å gjennomføre oppgaver som markedet ikke kan ta seg av eller hvor det foreligger et politisk ønske om at markedet ikke skal gjøre

det (som for eksempel helse). Selv om det er teknisk mulig å beregne lønnsomhetsresultat i offentlig virksomhet, blir det feil å bruke det for å sammenligne med regnskapsresultatet fra privat virksomhet da det offentlige ikke kan velge oppgaver ut i fra deres lønnsomhet. For offentlige virksomheter er økonomisk resultat i form av overskudd irrelevant. Det er oppnåelse av flere og beste mulige tjenester for befolkninger som står i fokus og resultatet er velferdseffektene befolkningen oppnår. Fraværet av økonomisk overskudd som formål begrunner et regnskapssystem som setter tilgjengelige midler og bruken av disse i sentrum, dvs. et finansielt orientert regnskapssystem.

Forretningsregnskap er utformet for å vise bedriftens effektivitet og lønnsomhet. Selv om kommunale virksomheter er like opptatt av å yte tjenestene til innbyggerne effektivt, forventes det av kommuneregnskapet at det skal gi informasjonsgrunnlag til folkevalgte politikere for at de kan fordele og kontrollere bruk av felles ressurser. Effektivt fordeling av felles midler innebærer oppnåelse av like velferdseffektene av de ulike kommunale aktiviteter. FAFO' spørreundersøkelsen i 2008 viste at bare 5 pst av tillitsvalgte mente at forretningsbasert regnskapssystem "bidrar til å eksempelvis flytte oppgaver fra pressområder eller til å øke kvaliteten"(Berge, Hagen & Trygstad, 2009, s.13).

4.1.1 Brukere av regnskapet

For at økonomistyringsprosess skal fungere må deltakere ha nødvendige kvalifikasjoner for å kunne anvende regnskapsinformasjon. Fra kapittel 3 kan vi lese at kommunal og privat sektor forskjellige brukere av regnskapet. I det påfølgende avsnittet vil vi vurdere hvilken regnskapsmodell som best tilfredstiller hovedbrukerne behov i kommunesektoren, med utgangspunkt i deres faglige bakgrunn?

Hovedbrukere av regnskapet i kommunal sektor er:

- Politikere
- Administrasjon i kommune og stat
- Innbyggere

Offentlig virksomheter skal styres og kontrolleres av folkevalgte organer og regnskapene bør derfor være utviklet for demokratisk styring og kontroll. Det kan ikke forventes at politikerne har spesielle forkunnskaper om hva ulike regnskapsbegreper og regnskapsmodeller inneholder. Dessuten trenger de ikke detaljert regnskapsinformasjon for kontroll og beslutningsformål. Politikerne trenger regnskapsinformasjon for å drøfte økonomiske konsekvenser av vedtak, igangsette debatt om hvordan oppgaver skal prioriteres og fordeling av tilgjengelig finansielle ressurser. Dermed er politikerne mest interessert i oversiktsrapporter med informasjon om hvordan finansielle midler har blitt brukt i henholdt til vedtak og hvor mye midler det er til disposisjon.

Administrasjonen har en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon. Administrasjonen har ansvar for realisering av politiske vedtak og for at tjenesteproduksjonen blir utført med minst mulig ressursinnsats i tråd med gjeldende regler og lover. Regnskapsinformasjon vil være et viktig instrument for å få en god intern økonomistyring i kommunen, og administrasjonen er trolig den viktigste daglig bruker av regnskapsinformasjon. Derfor trenger administrasjonen mer detaljert informasjon enn hva politikere har behov for. Dette følger av at administrasjonens primære oppgave er å styre de enkelte virksomhetene. Representanter fra økonomiavdelinger og revisjon kan karakteriseres som eksperter fordi de har økonomisk- og administrative utdanning og i tillegg kompetanse innen regnskapssystemet som kommunen anvender. Samtidig er kommuneadministrasjonen sammensatt av avdelinger med ulike oppgaver, og antagelig er ulike avdelinger ulikt bemannet når det gjelder økonomisk kompetanse. Derfor er det vanskelig å se på kommuneadministrasjonen som homogene brukere fordi samme type informasjon kan anvendes på forskjellige måter av forskjellige avdelinger og virksomheter.

I kapittel 3.3.1 peket vi ut innbyggere som aktuelle brukere av regnskapsinformasjon. Det kan ikke forventes at befolkningen har godt nok kunnskap for å kunne tolke regnskapsrapporter. Av hensyn til demokratisk kontroll må det likevel legges til rette for at innbyggerne kan både påvirke kommunens planer og få informasjon om oppnådde resultater.

Ut fra oversikten over brukernes faglige kvalifikasjoner kan vi konkludere med at kommuneregnskapet må kunne tilfredsstille informasjonsbehov på forskjellige måter.

Regnskapssystemet som anvendes i kommunal sektor må kunne gi oversiktlige og lett forståelige rapporter og noter med mulighet for utarbeidelse av diverse analyser og kostnadskalkyler.

Vi mener at dagens kommuneregnskap som er finansielt orientert gir en god oversikt over de tilgjengelige ressurser og bruken av disse. Dermed er dette regnskapssystemet egnet til god politisk styring av inn- og utbetalinger gjennom budsjettet. Kommunelovens regnskapssystem er bygget opp med sterk og detaljert kobling mellom regnskap og budsjett. Dette gir en direkte kontrollmulighet for kommunestyret ved avviksanalyser mellom vedtatt budsjett og regnskapsførte forpliktelser. Om at regnskapslovens system er bedre egnet for økonomistyring av offentlige virksomheter vil vi vurdere i kapittel 5.5 *Har regnskapslovens modell gitt bedre økonomistyring i helseforetakene?*

4.1.2 Kvalitetskrav

For å være beslutningsnyttig må regnskapsinformasjon oppfylle kvalitetskravene som relevans, pålitelighet og forståelighet. I påfølgende kapittel skal vi prøve å besvare følgende spørsmål: *Tilfredsstiller regnskapsinformasjon som produseres av dagens kommuneregnskap og regnskapslovens regnskap disse kravene like godt?*

Relevans: Lønnsomhetsregnskapet produserer regnskapsdata som er relevant hvis formålet er forretningsprognoser om størst mulig inntjening og evalueringer om hva ledelsen har oppnådd i en bestemt periode. Lønnsomhetsregnskapet fokuserer på forbruk av ressurser (kostnader) på bekostning av informasjonen om utgifter (betalingsforpliktelser).

Kommuneregnskapets informasjon må gi mulighet til å kontrollere finansieringsgrunnlag for offentlig virksomhet og fordeling av midler på formål. Regnskapet skal også gi grunnlag for å utarbeide fremtidige budsjetter og gjøre det mulig å kontrollere administrasjonens oppfølging av budsjetter. Finansielt regnskap er bedre egnet til dette formålet da det gir oversikt over hvordan kommunenes midler er disponert til enhver tid.

Pålitelighet: Informasjon vil være pålitelig hvis den er valid og nøytral.

Validitet: Selv om dagens kommuneregnskap omtales som et finansielt regnskap er ikke denne modell rendyrket slik at det tekniske transaksjonsregistreringssystem dels er meget komplisert. Dette skader regnskapets pålitelighet og kan følgelig kritiseres.

Likevel vil regnskapsdata i dagens kommuneregnskap er mer pålitelig enn i lønnsomhetsregnskapet. Årsaken til dette er at det foretas mange mer eller mindre subjektive bokføringer (slik som avskrivning og oppskrivning av anleggsmiddel) i sistnevnte regnskap (Monsen, 2012).

Også opptjeningsprinsippet som er et grunnleggende periodiseringsprinsipp i regnskapslovens regnskap virker skadelig på regnskapets pålitelighet. I følge Kvifte, Tofteland og Bernhoft (2011) pålegger opptjeningsprinsippet regnskapsførere et betydelig ansvar fordi den enkelte regnskapsføreren må ha god kunnskap om prinsippets innhold. Og med basis i denne kunnskapen må regnskapsførerne utvise et godt skjønn når de anvender prinsippet. Denne skjønnsutøvelsen gir naturligvis rom for ulik praksis.

I følge Monsen finnes det ikke skjønsmessige vurderinger i et rendyrket finansielt regnskap hvor bokføringen baseres på inntekter (dvs. krav på innbetalinger) og utgifter (dvs. forpliktelse til utbetalinger (2012). Selv om avskrivninger beregnes i kommuneregnskapet, har de ikke resultateffekt. Det fører til at regnskapsinformasjon i dagens kommuneregnskap er mindre subjektiv og mer valid (også pålitelig) enn i regnskapslovens regnskap(ibid.).

Nøytralitet: Førsteamanuensis Bent Sofus Tranøy mener at regnskapsreglene aldri er nøytrale, men at de alltid favoriserer noen interesser og hensyn på bekostning av andre (2009,s.10). ”Bare det at en har bygget inn incentiver i kravene til forretningsorienterte regnskaper, viser at man er godt kjent med regnskapets makt til å påvirke tenkning og atferd”, skriver professor Susan Newberry (2012, s.12). Tilsynelatende tekniske endringer av regnskapsprinsipper i New Zealand førte til omfattende privatisering uten politisk diskusjon og offentlig debatt (Berge, Hagen & Trygstad, 2009,s.14).

Det ser ut til at regnskapets krav om nøytralitet ikke kan oppfylles. Endring av regnskapsstandarden vil gi økonomiske konsekvenser. Dermed forsøker ulike politiske grupper å påvirke standardsettingen. Et eksempel på dette er forsøket å endre reglene

vedrørende verdsetting av anleggsmidler og innføring av avskrivninger med resultatvirkning i kommuneregnskapet.

Forståelighet: Skal regnskapsinformasjon presenteres på en måte som gjør den tilgjengelig for brukere uten forkunnskaper i regnskap eller skal regnskapet utarbeides under forutsetning av at brukere besitter noen regnskapsfaglig kompetanse? Foreningen for god kommunal regnskapsskikk (GKRS) mener at ved utforming av regnskapsregler skal det legges til grunn at informasjon om kompliserte økonomiske forhold ikke skal utelates, men presenteres på en mest mulig forståelig måte (2011).

Lie, Mauland og Aastvedt hevder at kommuneregnskapets regler er "(...) vanskelige å forstå for andre regnskapsbrukere, for eksempel kommunenes politikere og administrasjon. Heller ikke alminnelig regnskapskyndige finner dem lett tilgjengelige" (2005,s.26). "I dag er regnskapet ment for økonomene, og ingen utenfor forstår noe særlig av det som står der", mener Ole Petter Pedersen – redaktør i *Kommunal rapport* om dagens kommuneregnskap (5.02.13, s.1).

Etter en gjennomgang av regnskapsprinsipper for forretningsregnskap vil vi hevde at regnskap utformet etter regnskapsloven er like vanskelig å forstå som kommuneregnskapet for folk uten bedriftsøkonomisk utdanning og relevant praksis. Vi mener at det er lettere å forstå et regnskap som setter utgifter i fokus og ikke kostnader. Svært få tenker på kostnader som er kalkulerte beløp i sin private økonomi, i motsetning til utgifter som lett kan tallfestes og har pengevirkning. Dette handler om opplæring – enten man sitter i kommunestyret og skal behandle kommunale regnskap og budsjetter eller i styret i en privat bedrift.

Sammenlignbarhet: I kommunesektoren skal regnskapsinformasjon være sammenlignbar mellom kommuner og mellom ulike perioder. Det er viktig for den politiske styringen av kommunene. I privat sektor må regnskapsinformasjonen kunne sammenlignes mellom foretak og mellom ulike regnskapsperioder. Ved NPM inspirerte reformer i Norge har det blitt aktuelt med krav om sammenlignbar regnskapsinformasjon mellom kommunale etater og private virksomheter.

Begrensninger for kvalitetskravene: Det koster å legge om et regnskapssystem. Om det gjøres i kommunal sektor er det skattebetalerne som får regningen. Spørsmål som da vil komme er hvorvidt nytten av data fra et lønnsomhetsregnskap vil overstige kostnadene ved omleggingen av regnskapssystemet? I tillegg forsvinner en viktig del av beslutningsnyttig informasjon som gis av et finansielt regnskapssystem. Det medfører tilpasninger av lønnsomhetsregnskapet til offentlig sektors behov.

På bakgrunn av drøftingen over konkluderer vi med at dagens kommuneregnskap produserer regnskapsinformasjon med bedre kvalitet enn regnskapslovens regnskap, tatt formålet med kommunesektoren i betraktning.

4.1.3 Sammenligning av prinsippene

Regnskapsprinsipper som ligger til grunn for lønnsomhetsregnskap i Norge baserer seg på regnskapsloven som en rammelov (KRD, 2006). Kommuneloven av 1992 og forskrift om årsregnskap og årsberetning av 15. desember 2000 utgjør kildene for grunnleggende regnskapsprinsipper i dagens kommuneregnskap (GKRS, 2011).

I dette kapittel vil vi sammenligne de grunnleggende prinsippene i regnskapslovens regnskap med kommunelovens prinsipper med henblikk på med henblikk på fordeler og ulemper med modellene for anvendelse i kommunal sektor.

Transaksjonsprinsippet

I følge regnskapslovens § 4-1, 1. ledd så skal størrelsen på en inntekt eller utgift bestemmes i utgangspunktet av verdien på vederlaget på transaksjonstidspunktet (1998, § 4-1 nr. 1). I regnskapsloven er dette nedfelt som transaksjonsprinsippet. Tilsvarende prinsipp er ikke like klart formulert for kommuneregnskapet, men prinsippet er i utgangspunktet naturlig å legge til grunn også for inntekter og utgifter i kommuneregnskapet (KRD, 2006).

Transaksjonstidspunktet er tidspunktet da både risiko og kontroll over de økonomiske ressursene er overført fra den ene til den annen part. I forbindelse med revisjonen av kommunelovens økonomibestemmelser i 1999-2000 la KRD til grunn at

transaksjonstidspunktet er sentralt for periodiseringen av inntekter og utgifter i kommuneregnskapet (ibid).

Opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet vs anordningsprinsippet

Opptjeningsprinsippet er definert i regnskapslovens § 4-1, 1. ledd nr. 2, ved at inntekter resultatføres når de er opptjent, normalt når det har funnet sted et salg. Kostnader regnskapsføres etter sammenstillingsprinsippet i samme periode som tilhørende inntekt. Dette betyr at periodiseringen av inntekter og kostnader i regnskapsloven styres av to grunnleggende regnskapsprinsipper: opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet.

I kommuneregnskapet periodiseres inntekter og utgifter etter et grunnleggende prinsipp-anordningsprinsipp som innebærer at inntekter og utgifter bokføres når de er kjent (Kommuneloven, 1992, § 48 nr. 2). Inntekter regnes for å være kjent enten når varer eller tjenester er levert, eller når midler er mottatt, uavhengig av om midlene er brukt. Utgifter regnes for å være kjent på transaksjonstidspunktet.

Inntekter og utgifter/kostnader i modellene etter regnskapsloven og kommuneloven periodiseres dermed etter de ulike prinsippene. I regnskapslovens regnskap blir ressursforbruket periodisert mellom regnskapsperioder avhengig av når varene og tjenestene inngår i salget. Dette betyr at det er forbruket av innsatsfaktorer som var benyttet for å skape inntektene som påvirker regnskapsmessig resultat. I kommuneregnskapet er det selve anvendelsen av ressurser som skal føres i regnskapet, det vil si utgiften.

Likevel åpner regnskapslovens sammenstillingsprinsipp for at utgiftene kostnadsføres over de periodene hvor ressursene forbrukes, det vil si på transaksjonstidspunktet, dersom det ikke er en klar sammenheng mellom inntekter og utgifter (Regnskapsloven, 1998, § 4 – 1, 3.avs.). Dette er et vanlig tilfelle i kommuner.

Også Sunde påpeker at bruk av de ulike periodiseringsprinsippene fører til vesentlig forskjell i behandlingen av hhv utgift/kostnad og inntekt i regnskapssystemer etter kommuneloven og regnskapsloven (Sunde, 2006). Til tross for ulik regnskapsbehandling av utgifter/kostnader i disse modellene vil kommuneregnskapets utgifter være tilnærmet lik kostnader i praksis,

mener arbeidsgruppen i rapporten *Kommuneregnskapet – Effektiv ressursbruk og formuesbevaring* (KRD, 2006).

For eksempel bokføres lønnskostnader i regnskapet etter regnskapsloven når de er påløpt, det vil si i samme periode som arbeidet finner sted. I kommuneregnskapet bokføres lønnsutgifter når de er kjent, det vil si på transaksjonstidspunktet. Transaksjonspunktet for lønn er også i kommuneregnskapet perioden som arbeidet finner sted. Som følge av dette er lønnsutgifter både påløpt og kjent med samme beløp (Sunde, 2006).

En annen situasjon blir når varekjøp skal regnskapsføres. Etter regnskapsloven skal varekjøp kostnadsføres i den grad varene er videresolgt³. Resterende varer vil ligge i varebeholdningen, regnskapsmessig synliggjøres de i balansen. Etter kommuneloven skal varekjøp utgiftsføres i den grad varene er mottatt før periodeslutt (GKRS, 2010).

Betydelig forskjell i praksis utgjør bokføringen ved kjøp og salg av anleggsmidler i regnskapslovens regnskap og kommuneregnskap. Som følge av regnskapslovens sammenstillingsprinsipp fordeles investeringen over anleggsmiddelets levetid i takt med at investeringen bidrar med å skape inntekter. I kommunelovens regnskap utgiftsføres investeringen i sin helhet på transaksjonstidspunktet siden etter arbeidskapitalprinsippet skal tilgang på alle midler vises i investeringsregnskapet.

Som følge av arbeidskapitalprinsippet bokføres også salg av anleggsmidler i sin helhet i investeringsregnskapet. Etter regnskapslovens kongrueringsprinsipp resultatføres avviket mellom salgsverdi og bokført verdi ved salg av et anleggsmiddel, ettersom dette virker inn på selskapets egenkapital. Regnskapslovens regel om bokføringen ved salg av anleggsmidler kan også anses som konsekvens av sammenstillingsprinsippet ved at tidligere kostnadsførte avskrivninger anslås å være for høye eller for lave og dermed korrigeres i resultatregnskapet.

Vi kommer tilbake til forskjellsbehandling av investeringer i modeller etter regnskapsloven og kommuneloven senere i kapittelet siden dette argumentet tillegges stor vekt i diskusjonen om hvorvidt det er nødvendig å endre regnskapssystem i kommunal sektor.

Ulik regnskapsbehandling av varekjøp i regnskapsmodeller etter kommuneloven og regnskapsloven vil teoretisk sett føre til forskjell i kostnad/utgifts størrelse. I praksis driver

³ Som følge av sammenstillingsprinsippet.

ikke kommuner med videresalg av varer, men produserer tjenester for innbyggere som ikke selges i et åpent marked. Vi antar at lønn utgjør største andel av utgifter i driftsregnskapet. I tillegg gir kommuneregnskapet informasjon om avskrivninger, selv om de ikke har resultateffekt. Dermed synes vi å være enig med påstanden som ble gjort av arbeidsgruppen i rapporten Kommuneregnskapet – *Effektiv ressursbruk og formuesbevaring* at når det gjelder utgifter vil kommuneregnskapet i praksis gi tilnærmet samme informasjon som regnskapslovens regnskap (KRD, 2006). Vi vil prøve ut denne påstanden i et empirisk studie i det neste kapittelet.

Periodiseringen av inntekter etter forskjellige prinsipper i regnskapslovens regnskap og kommunelovens regnskap fører i enkelte tilfeller til lik inntektsstørrelsen og i andre tilfeller til forskjell i inntektsstørrelsen. For eksempel er salgsinntekter i perioden 1.1 - 31.12 både påløpt (regnskapsloven) og kjent (kommuneloven) med samme beløp (Sunde, 2006). En annen situasjon blir med bokføringen av tilskudd. Mottar en privat virksomhet et tilskudd til ett eller annet formål, skal tilskuddet inntektsføres i den grad det er opptjent, dvs. i den grad midlene har gått med til å dekke de tilskuddsbaserte kostnadene. Ubenyttet del av tilskuddet vil fremstå som kortsiktig gjeld. Etter kommuneloven vil et tilskudd bli inntektsført i den grad det er kjent, i mange tilfeller først når det er mottatt. Ubenyttet del av tilskuddet vil bli avsatt til bundet fond, altså egenkapitalen, selv om det ikke er en del av kommunens «frie» egenkapital(ibid).

Når forbruket av innsatsfaktorer stilles sammen med inntektene i perioden, gir dette et uttrykk for virksomhetens lønnsomhet (KRD, 2006). Et foretaks salgsinntekt brukes i mange sammenhenger som et mål på virksomhetens potensial. Salgsinntekten har betydning for utdelingskapasiteten i aksje – og allmennaksjeselskap, den får stor vekt i verdsettelsen av selskaper som en nyttig referanse i vurderingen av fremtidig inntjeningspotensial og ledelsens bonusordninger er ofte avhenger av den. Derfor er inntektsføring en problemstilling med stor vekt i regnskapspraksis i privat sektor.

”Produksjon i offentlig sektor har per definisjon bare utgifter”, mener Hagen (2013, s.11). Kommunenes virksomhet finansieres i hovedsak av tre inntektskilder: skatteinntekter, statlige overføringer og brukerbetaling. I tillegg har kommunene anledning til å kreve inn skatt på eiendom, og enkelte kommuner har betydelige finansinntekter og eierinntekter fra kraftverk. Til forskjell fra private bedrifter gir det liten mening å anvende opptjeningsprinsippet og

sammenstillingsprinsippet i kommuneregnskapet fordi det ved kommunenes nyanskaffelser ikke ligger noen inntjeningsmulighet. Nyanskaffelser genererer stort sett utgifter og ikke salgsinntekter som i privat sektor.

Regnskapssystemer basert på ulike periodiseringsprinsipper, fører til ulike måter å håndtere inntekter og utgifter på i regnskapet. Dette medfører nødvendigvis ikke forskjeller i regnskapsstørrelser av inntekter og utgifter/kostnader. Valg av anordningsprinsippet som periodiseringsprinsipp i kommunal sektor forklares med at kommunene ikke har profittmål og har finansieringskilder som avviker fra de som private bedriftene har. Politikere har behov for informasjon om direkte bruk av penger i løpet av året for å ha kontroll over utgifter med hensyn til de begrensede ressurser de har til disposisjon. I privat sektor er salgsinntekt og fortjeneste et relevant mål på verdiskapning. Goder som kommunene tilbyr blir ikke solgt på det åpne markedet. Dermed brukes utgiftene ved tjenesteproduksjonen fra tid til annen som mål på verdiskapningen. Selv om det bare sier hva det koster å fremstille et gode, men ingenting om verdien av at godet blir fremstilt, vil vi videre i oppgaven finne ut om anordningsprinsippet i kommuneregnskapet viser hva det koster å produsere offentlige goder.

Kongruensprinsippet vs arbeidskapitalprinsippet

Regnskapsmodellen etter regnskapsloven baserer seg på kongruensprinsippet ved at årsresultatet gir uttrykk for endring i egenkapital⁴. Tilsvarende prinsipp i kommuneregnskapet er arbeidskapitalprinsippet som innebærer at det sentrale resultatbegrepet ikke gir informasjon om endringer i kommunens egenkapital (eiendeler fratrukket gjeld), men viser årets likviditetsutvikling.

Regnskapslovens regnskap viser endringen i egenkapital både i resultatregnskapet og i balansen. I kommuneregnskapet viser balansen også endring av egenkapitalen, mens bevilgningsregnskap viser all tilgang og all bruk av midler i løpet av året.

Forskjellige prinsipper som ligger til grunn i modellene medfører ulik behandling av avdrag på lån i regnskapene. Siden regnskapslovens resultatregnskap skal vise endring av egenkapital i form av selskapets lønnsomhet, regnes ikke avdrag på lån som kostnad og resultatføres ikke. Etter kommuneregnskapets arbeidskapitalprinsipp bokføres avdrag på lån i

⁴ Regnskapsloven § 4-3

bevilgningsregnskapet da det viser kommunens bruk av midler. Vi omtaler forskjellsbehandling av avdrag på lån i eget avsnitt senere i kapitlet fordi det er av stor betydning for valg av regnskapssystem i kommunal sektor.

Om regnskapslovens modell skal innføres i kommunal sektor er det viktig å være klar over ikke bare fordeler ved modellen, men også ulemper. En av dem er et oppblåst regnskap som kongruensprinsippet fører til. Kongruensprinsippet medfører at poster som ikke har noe med årets verdiskapning å gjøre kan fordreie bildet av virksomhets driftsresultat. Et eksempel er gevinst ved salg av avskrivbare driftsmidler. Hvis enn for eksempel selger en avskrevet bil med gevinst ved avgang, betyr det med andre ord at bilen er avskrevet for mye tidligere år. De for høye avskrivningene har framkommet som kostnader, og gevinsten ved avgang er ført som inntekt. Dette fører til et oppblåst regnskap over tid, og feil ved fleste nøkkeltall (Namskau, 2010).

Forutsetningen om fortsatt drift

Regnskapslovens grunnleggende prinsipp som forutsetningen om fortsatt drift kan umulig bli relevant for kommuner siden kommuner ikke kan avvikles som et privateid selskap. Riktig nok kan kommunene settes under administrasjon eller slås sammen med en annen kommune, men det medfører ikke nedlegging av tjenesteproduksjon til innbyggere.

Formuesbevaringsprinsippet

Et grunnleggende prinsipp som tar sikte på å bevare kommunenes formue til kommende generasjoner er formuesbevaringsprinsippet. Dette prinsippet er spesielt egnet for kommunesektoren og kan neppe være relevant for forretningsaktører i privat sektor. Den forretningsbaserte regnskapsmodellen er utformet for å vise lønnsomhetsresultat både via resultatregnskap og balansen. Hvis regnskapet viser at driften er ulønnsom, vil forretningen bli avviklet. Et eget prinsipp som sørger for at bedriftens formue (egenkapital) skal bevares for kommende generasjoner eierne vil være overflødig.

Vil regnskapslovens modell sørge for at kommunens formue ivaretas bedre enn ved etterlevelsen av formuesbevaringsprinsippet? Med formue i denne oppgaven forstår vi realkapital i form av bygg og anlegg som kommunene trenger i forbindelse med tjenesteproduksjonen.

En større betydning for gjennomføringen av formuesbevaringsprinsippet har inndelingen av bevilgningsregnskapet i drift- og investeringsdel.

I driftsdelen inngår kommunens løpende inntekter, og anvendelsen av disse (driftsutgiftene). I investeringsdelen inngår andre inntekter som ikke er løpende, og anvendelsen av disse (investeringsutgifter). Inntekter som inngår i investeringsdelen kan ikke anvendes til driftsformål, men det er anledning til å benytte løpende inntekter til investeringsformål. Lånte midler kan kun finansiere utgifter i investeringsregnskapet, og kan ikke benyttes til å finansiere driftsformål.

Formuesbevaringsprinsippet tilsier at kommunene i de årlige budsjetter og regnskaper skal sørge for minst å opprettholde formuesverdien ved at netto driftsresultat skal være minst null. Formuesverdien opprettholdes dersom løpende utgifter er lik løpende inntekter. Dersom løpende inntekter er høyere enn løpende utgifter øker formuen, og dersom løpende inntekter er lavere enn løpende utgifter går formuen ned (KRD, 2005). Uten skillet mellom drifts- og investeringsregnskap vil det kunne bli vanskelig å avgrense driftsrelaterte utgifter/inntekter fra investeringsutgifter/inntekter.

I regnskapslovens regnskap skilles ikke investeringsutgifter ut. Det skilles ikke mellom kapitalinntekter og løpende inntekter mht hva de skal finansiere. I privat sektor gir det ikke mening å skille drift fra investering i regnskapene.

Det stilles ofte spørsmål ved praktisering av formuesbevaringsprinsippet når kommuneregnskapet diskuteres. Det finnes overbevisning blant bedriftsøkonomer som tror at avskrivninger med resultateffekt vil sikre bedre formuesbevaring enn dagens formuesbevaringsprinsipp. «Et resultatorientert system gir formuesbevaringsprinsippet et mer reelt innhold ved at det er direkte kobling mellom driftsresultatet og utviklingen av egenkapitalen fordi avskrivninger gir resultatvirkning», hevder styringsgruppen i prosjektet *Nye budsjett og regnskapsregler* (KS, 1998, kap.6.8.4).

Styringsgruppen mener også at forbudet mot bruk av inntekter fra investeringsregnskapet til drift bør lempes på. De argumenterer med at kommunene kan ha mindre behov for kommunale eiendommer, lokaler, maskiner etc da det har blitt aktuelt med nye måter å yte tjenester på i kommunal sektor (KS, 1998, kap.6.6.).

I NOU 2005: 18 *Fordeling, forenkling, forbedring* hevdes det at siden avskrivninger ikke er inkludert i netto driftsresultat vil balansekravet om at netto driftsresultat skal være minst lik null føre til forringelse av kommunenes formue (KRD, 2005). I kommuneregnskapet beregnes netto driftsresultat etter fratrukk av avdrag i stedet for avskrivninger. Dermed vil ikke alle løpende kapitalkostnader være trukket fra når netto driftsresultat beregnes.

Vi vil påpeke at lovgivninger stiller minimumskrav til økonomiforvaltningen i kommunal sektor (KRD, 2004). Kommunestyret må selv bidra til god økonomi med formuesbevaring til kommende generasjoner gjennom riktige prioriteringer. For å sikre en sunn kommuneøkonomi har Teknisk beregningsutvalg (TBU) anbefalt at netto driftsresultat bør utgjøre 3 % av brutto driftsinntekter (KS, 2007).

I tillegg innebærer balansekravet at driftsresultatet også skal dekke ”nødvendige avsetninger”. Kravet til nødvendige avsetninger omfatter avsetninger til opprettholdelsen av kommunens formue (KRD, 2000, kap.4.5).

Formuesbevaringsprinsippet suppleres med inntektssystemet for kommunene som innebærer at inntekter setter en begrensning for utgiftsstørrelsen.

Avslutningsvis oppsummerer vi med at kommunelovens formuesbevaringsprinsipp ikke er relevant for privat sektor. Regnskapslovens modell fremstilles av enkelte som et bedre system for ivaretagelse av kommunenes formue. Det er umulig å beholde det finansielt orienterte regnskapet med arbeidskapitalprinsippet som grunnleggende prinsipp samtidig med at avskrivninger skal ha resultateffekt som følge av regnskapslovens sammenstillingsprinsipp. Vi mener at dagens formuesbevaringsprinsipp gir gode muligheter for kommunestyret til å gjennomføre en god økonomiforvaltning.

Hvorvidt avskrivninger som påvirker regnskapsmessig resultat vil sørge for at kommunens formue kan ivaretas bedre når det gjelder vedlikehold av bygningsmasse vil vi diskutere i et eget avsnitt videre i oppgaven.

Bruttoprinsippet

Bruttoprinsippet er særegent for kommuneregnskapet. Nødvendigheten av dette prinsippet henger sammen med at kommunestyret i budsjettet skal vedta all tilgang og bruk av midler.

Gjennom budsjettet bindes kommunen til hvor stor aktivitet det skal legges opp til, avhengig av hvor mye skattepenger, tilskudd, gebyrer og oppsparte midler kommunen planlegger å bruke. I regnskapslovens modell ligger fokus på lønnsomheten ved aktiviteten og bruttoprinsippet ville være overflødig. For å øke lønnsomhet må kostnadene minskes og inntektene økes. Da er det mer fornuftig å bokføre kostnadene og inntektene netto.

Kontinuitetsgjennomskjæring

Kontinuitetsgjennomskjæring er grunnleggende prinsipp som er særegent for private regnskaper.

Ensartet prinsippanvendelse

Regnskapslovens grunnleggende prinsipp om ensartet prinsippanvendelse i § 4-4 innebærer at årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper, som skal anvendes konsistent over tid. Det finnes ikke tilsvarende grunnleggende prinsipp i kommuneregnskapet, men kommunal regnskapsstandard nr. 5 fastslår at «regnskapsprinsippene skal være konsistente over tid» (GKRS, 2010, 3.1). I praksis betyr det at «retningslinjer for periodisering og måling av regnskapsposter» må være av samme art ikke bare innenfor samme år, men endres bare som unntak ved «endringer i lover, forskrifter eller god kommunal regnskapsskikk» (ibid). Vi mener at selv om dette prinsippet er formulert annerledes i regnskapsloven enn i KRS nr 5 så praktiseres det likt likevel.

Rettvisende bilde

I følge Aastvedt og Mauland (2006) så finnes det ikke i kommuneregnskapet noe som svarer til regnskapslovens krav om rettvisende bilde.

En annen mening har Norges kommunerevisorforbunds revisjonskomité som har lagt til grunn at «kommuneregnskapet er basert på et rammeverk som er utformet for å gi et rettvisende bilde» (NKRF, 2012, s.3). I følge KRS nr.6 (F) – ”Noter og årsberetning” for å avlegge årsregnskap etter god kommunal regnskapsskikk kan det være nødvendig å utarbeide noter utover det som følger av lov og forskrift dersom dette er vesentlig og nødvendig for å vurdere kommunens resultat og stilling(ibid).

Komiteen har valgt å bruke begrepet ”i det alt vesentlige en dekkende fremstilling” for årsregnskapene etter kommuneloven, mens for regnskap etter regnskapsloven benytte

begrepet "rettvisende bilde" som følge av regnskapsloven § 3-2a(ibid.). Revisjonskomité konkluderer med "at begge begrepene er likeverdige og uttrykker en mening om et regnskap avlagt etter et rammeverk utformet for å gi et rettvisende bilde"(ibid).

Vi slutter oss til NKRFs revisjonskomité konklusjon og synes at regnskapslovens krav om rettvisende bilde svarer til krav etter KRS nr.6(F).

Forsiktighetsprinsippet

Forsiktighetsprinsippet er ikke spesifikt uttrykt i den kommunale regnskapsreguleringen som et regnskapsprinsipp, men er operasjonalisert i verdivurderingsreglene (Sunde, 2006).

Regnskapslovens forsiktighetsprinsipp er grunnleggende prinsipp som er lovfestet i § 4-1 første ledd nr. 4.

Kommuneregnskapets forsiktighetsprinsipp innebærer at urealisert tap skal bokføres. Som følge av arbeidskapitalprinsippet skal bare tap knyttet til arbeidskapitalen regnskapsføres i bevilgningsregnskapet. Tap knyttet til anleggsmidler og langsiktig gjeld regnskapsføres direkte mot egenkapitalen(kapitalkonto). I motsetning til kommuneregnskapets forsiktighetsprinsipp skal all urealisert tap etter regnskapslovens forsiktighetsprinsipp resultatføres.

Det er den eneste forskjellen av betydning ved anvendelsen av forsiktighetsprinsippet i privat kontra kommunal regnskap som vi har funnet.

Beste estimat

Selv om beste estimat prinsipp er formulert forskjellig i regnskapsloven og kommunal regnskapsreguleringen, synes vi at betydning og anvendelse av prinsippet er ganske likt. Det eneste forskjellen er knyttet til bokføringen av estimatendringen i kommuneregnskapet. Hvorvidt den skal bokføres i bevilgningsregnskapet eller direkte i balansen avhenger av arbeidskapitalprinsippet, men også her vil unntak kunne følge av god kommunal regnskapsskikk (Sunde, 2006). Etter regnskapsloven § 4-2, 2. ledd skal alle estimatendringer resultatføres.

God regnskapsskikk vs god kommunal regnskapsskikk

God regnskapsskikk i privat sektor utvikles av Norsk RegnskapsStiftelse (NRS), mens god kommunal regnskapsskikk utarbeides av Foreningen for god kommunal regnskapsskikk(GKRS). Utvikling av standarder for god regnskapsskikk er organisert på samme måte som i kommunal sektor, fra høringsutkast til endelige standarder. Vår oppfatning er at forståelsen av forholdet mellom god regnskapsskikk og regnskapsstandarder er lik forholdet mellom god kommunal regnskapsskikk og kommunale regnskapsstandarder.

Vi oppsummerer sammenligningen av de grunnleggende prinsippene i etterfølgende tabell.

REGNSKAP ETTER REGNSKAPSLOVEN	DAGENS KOMMUNEREGNSKAP
Transaksjonsprinsippet	Ikke nedfelt, men underforstått
Opptjeningsprinsippet	Anordningsprinsippet
Sammenstillingsprinsippet	
Kongruensprinsippet	Arbeidskapitalprinsippet
Forutsetningen om fortsatt drift	Ikke relevant
Ikke relevant	Formuesbevaringsprinsippet med tilhørende krav om balansekrav og særskilt investeringsregnskap
Finnes ikke	Bruttoprinsippet
Kontinuitetsgjennomskjæring	Ikke relevant siden den er aktuell ved konserninterne omorganiseringer og omdannelser
Ensartet prinsippanvendelse	Kommunal regnskapsstandard nr. 5
Rettvisende bilde	KRS nr. 6 (F) – ”Noter og årsberetning”
Forsiktighetsprinsippet	Forsiktighetsprinsippet – operasjonalisert i verdivurderingsreglene

Beste estimat	Beste estimat
God regnskapsskikk	God kommunal regnskapsskikk

Tabell 6: Sammenligning av grunnleggende regnskapsprinsipper

Selv om regnskapsregulering for kommunal og privat sektor bygger på ulike rammeverk og ulike grunnleggende regnskapsprinsipper så fremkommer det fra analysen ovenfra at mange av prinsippene likevel er like. Dette fører til at regnskapene gir mye av den samme regnskapsinformasjon.

I kapittel 5 skal vi gjennomføre en empirisk analyse av årsregnskap til Ullevål og Aker universitetssykehus hvor vi vil undersøke om hvorvidt dagens kommuneregnskap ville kunne vist oss hva det koster å produsere tjenester for innbyggere tross de grunnleggende prinsippene som hører til den finansielt orienterte regnskapsmodellen.

4.2 Hovedforskjeller mellom resultatbegrep

Som vi har vært inne på tidligere er det resultatorienterte regnskapet egenkapitalorientert, mens det finansielle regnskapet er arbeidskapitalorientert. Enkelte rapporter som har diskutert endringer i regnskapsprinsipper i kommuner har konkluderer med at oppmerksomheten i sterkere grad bør rettes mot endringer i egenkapital enn hva som er tilfellet i dag.

Forskjellene mellom et arbeidskapitalorientert og et egenkapitalorientert regnskap kan blant annet forklares med utgangspunkt i hvilke inntekts- og utgifts- eller kostnadsposter som inngår i resultatoppstillingene. Det mest sentrale med tanke på å tydeliggjøre forskjellen mellom kommuneregnskapet og et ”egenkapitalorientert” regnskap, er knyttet til hvordan man regnskapsfører kjøp og salg av anleggsmidler (eksempelvis bygninger, større teknisk utstyr, transportmidler mv.), avskrivninger og nedskrivninger av slike, samt låneopptak og låneavdrag (KRD, 2006). Deler av dette er kort beskrevet under gjennomgangen av regnskapsprinsipper. I kapittel 4.5 vil vi komme nærmere inn på regnskapsføring av anleggsmidler og avskrivning av disse. Oversikten på neste side viser oppstillingene i de ulike regnskap. Kommuneregnskapet er delt inn i en driftsdel og en investeringsdel.

Kommuneregnskapet		Resultatregnskapet
Driftsregnskap	Investeringsregnskap	
Driftsinntekter	Investeringsinntekter	Driftsinntekter
Driftsutgifter	Investeringsutgifter	Driftskostnader
Avskrivninger		Avskrivninger
Brutto driftsresultat		Driftsresultat
Renteinntekter, utbytte osv		Renteinntekter
Renteutgifter		Andre finansinntekter
Avdragsutgifter		Rentekostnader
		Andre finanskostnader
Motpost avskrivninger		Resultat før skatt
Netto driftsresultat		
Overført til investeringsregnskap	Overføring fra driftsregnskapet	Skattekostnad
Avsetninger	Avsetninger	
Bruk av avsetninger	Bruk av avsetninger	
Regnskapsmessig mer/mindreforbruk	Udekket/udisponert	Årsresultat

Tabell 7: Sammenligning av resultatbegrep

I kommuneregnskapet defineres 4 resultatbegrep: brutto driftsresultat, netto driftsresultat, regnskapsmessig mer/mindreforbruk og udekket/udisponert i investeringsregnskapet. Det sentrale resultatbegrepet for en kommune er netto driftsresultat. Dette forteller noe annet enn årsresultatet til en privat bedrift.

Driftsresultat/brutto driftsresultat

Brutto driftsresultat forteller oss om det økonomiske resultatet av ordinær driftsvirksomhet før man har tatt hensyn til finansposter. Driftsresultatet i regnskapet etter regnskapsloven og brutto driftsresultat i kommunens driftsregnskap beregnes ved å trekke driftskostnader/driftsutgifter og avskrivninger fra driftsinntektene.

Periodiseringsprinsippene

Det som medfører ulikheter i disse resultatbegrepene gjenspeiler forskjellen i de ulike periodiseringsprinsippene. Som tidligere nevnt er regnskapsføringen av utgifter i kommuneregnskapet styrt av tidspunktet for når utgiften er kjent (anordningsprinsippet), mens regnskapsføring av kostnaden i lønnsomhetsregnskapet styres av når ressursene er forbrukt. Kommuneregnskapet legger ikke opp til at regnskapet skal gi kostnadsinformasjon, men ofte vil perioden for forbruket av en innsatsfaktor være lik perioden innsatsfaktoren ble anskaffet

og dermed gir utgiften uttrykket for kostnaden. Utgiftsføring av lønn, kjøp av varer og tjenester vil i stor grad være lik kostnader definert som forbruk av ressurser. Lønnsutgifter utgiftsføres i kommuneregnskapet i tråd med at arbeidsinnsatsen brukes i tjenesteproduksjonen. Lønnsutgiftene gir dermed uttrykk for lønnskostnadene.

Når det gjelder kjøp av varer og tjenester vil skillet mellom det en kommune kjøper inn et år og det som ikke benyttes i tjenesteproduksjonen være så liten at den ansees som ubetydelig.

Salg av varig driftsmidler

Noe av det som kan medføre store ulikheter under dette resultatbegrepet er hvis virksomheten har solgt et varig driftsmiddel med tap/gevinst. Som en følge av regnskapslovens kongrueringsprinsipp resultatføres differansen mellom salgsverdi og bokført verdi ved salg av et anleggsmiddel. Bruk av dette prinsippet i kommuner kan føre til et stort negativt driftsresultat som ikke har noe å gjøre med ineffektiv drift av kommunal tjenesteproduksjon.

For å illustrere virkningen av regnskapslovens bokføringsregler ved salg av et anleggsmiddel tar vi opp et eksempel. La oss tenke at en kommune har slått sammen to skoler for å redusere utgifter og som konsekvens av dette vil selge den ene skolen. Bygningen er balanseført med 10 millioner kroner. Det er slik at beliggenheten til skolen er litt avsides og det er ikke mange muligheter for å bruke den til noe annet enn å undervise. Ellers trenges det betydelig summer for å endre skolens bruksprofil. Det viser seg dermed at kommunen ikke kan oppnå pris i markedet på mer enn 0,6 mill kr, og kommunen selger den for dette beløpet.

Den regnskapsmessige konsekvensen av at kommunen selger skolens bygg etter regnskapsloven vil bli at kommunen må føre et tap på 9,4 mill kr i sitt årsregnskap det året den selges. For at kommunen skal kunne gå i driftsmessig balanse dette året, måtte kommunen følgelig spare inn de 9,4 millionene på andre poster i driftsbudsjettet.

Hvis samme transaksjon skulle bokføres etter kommunelovens prinsipper, ville salget på 0,6 mill.kr. bokføres som en inntekt i investeringsregnskapet når den er kjent. Endringen i egenkapitalen vises kun i balansen. Eksemplet viser oss at kommuneregnskapet gir mer relevant regnskapsinformasjon til politikere for beslutningsformål.

Kjøp av varige driftsmidler

Den største forskjellen mellom kommuneregnskapet og lønnsomhetsregnskapet er kjøp av anleggsmidler. Kjøpet av anleggsmidlene utgiftsføres i sin helhet i anskaffelsesåret i investeringsregnskapet, men forbruket av kapitalen kommer likevel til uttrykk i kommuneregnskapet gjennom føring av avskrivninger uten resultat effekt. Rapporten *Kommuneregnskap – effektiv ressursbruk og formuesbevaring* mener at det er mulig å løse dette ved å gruppere inntekter og kostnader i løpende og ikke-løpende inntekter og kostnader (da spesielt tap og gevinst ved salg av anleggsmidler). Med utgangspunkt i resultatregnskapets oppstilling kunne man definert tap og gevinst ved salg av anleggsmidler som ekstraordinære poster før beregningen av årsresultatet, slik at dette ikke inngikk i driftsresultatet. En ser imidlertid da bort fra at tap ved salg av anleggsmidler kan betraktes som kostnadsføring av avskrivninger som har vært for lave i bruksperioden, og at gevinst ved salg av anleggsmidler kan betraktes som inntektsføring av for høye avskrivninger i bruksperioden (KRD, 2006).

Brutto driftsresultat vil i kommuneregnskapet og et regnskap etter regnskapsloven være tilsvarende likt, forbeholdt at det ikke har vært solgt anleggsmidler med vesentlig tap eller gevinst. Teoretisk sett gir utgiftssiden i kommuneregnskapet et godt grunnlag for å vurdere ressursbruk. Om det gjør det i praksis skal vi analysere i kapittel 5.3.1.

Finansposter

Fra brutto driftsresultat fratrekkes eksterne finanstransaksjoner.

I et regnskap etter regnskapsloven vil dette være renteinntekter/kostnader, samt andre finansinntekter/finanskostnader. I kommuneregnskapet inngår både renteinntekter/utgifter, utbytte samt avdrag på lån til eksterne finansutgifter. Låneavdrag innebærer bruk av midler og har dermed resultat effekt i kommuneregnskapet. Avdrag påvirker ikke egenkapitalen og regnes derfor ikke som en kostnad i et regnskap etter regnskapsloven. Resultatbegrepet i kommuneregnskapet blir påvirket av graden av lånefinansiering av anleggsmidlene, mens regnskapet etter regnskapsloven er uavhengig av finansieringsform. Avskrivningene blir i kommuneregnskapet korrigert på en egen linje – motpost avskrivninger. Dette medfører at

avskrivningene ikke påvirker netto driftsresultat. Dette er en av de vesentligste forskjellene mellom de to regnskapsprinsippene (ibid).

Netto driftsresultat/årsresultat

Netto driftsresultat i kommuneregnskapet gir uttrykk for endring i arbeidskapitalen, dvs. forholdet mellom årets tilgang på driftsmidler og bruken av disse. Resultatbegrepet gir også uttrykk for om kommunen har styrket eller svekket sin driftslikviditet gjennom året. Forenklet gir resultatet i et regnskap etter regnskapsloven uttrykk for om årets salgsinntekter er større eller lavere enn årets forbruk av ressurser som har gått med til å skape inntektene. Et positivt årsresultat oppstår for en bedrift når inntektene er større enn kostnadene. Dette er en annen økonomisk størrelse enn utviklingen i likviditet og forholdet mellom tilgang på og bruk av midler. Et selskap vil for eksempel på kort sikt kunne forbedre sin likviditet uten at virksomheten regnes som økonomisk lønnsom, eller vil kunne forverre sin likviditet uten at virksomheten regnes som ulønnsom. Betydningen av begrepene overskudd og underskudd drøftes sjelden. En vanlig feil er for eksempel å tro at rapportert overskudd betyr mer penger (Newberry, 2012).

Periodiseringsforskjeller har betydning for utviklingen i egenkapitalen på kort og mellomlang sikt. På lang sikt blir egenkapitalen i kommuneregnskapet den samme som i lønnsomhetsregnskapet uavhengig av periodisering.

Årsresultatet i regnskapet etter regnskapsloven viser endring i egenkapitalen. Bruk av kongruensprinsippet sørger for entydig sammenheng mellom resultatregnskapet og balanseregnskap ved at alle endringer i egenkapitalen (med unntak av kapitalinnskudd og uttak) i utgangspunktet skal være ført over resultatregnskapet. Lønnsomhetsresultatet rapporteres dermed både via resultatregnskapet og via balanseregnskapet. Endringer i den totale egenkapitalen gir ikke nyansert regnskapsinformasjon som skiller mellom drifts- og investeringsposter og det er dermed ikke nødvendigvis en svakhet at resultatbegrepet i kommuneregnskapet ikke gir uttrykk for endring i egenkapitalen. For en kommune så vil ikke målsettingen ubetinget være å øke egenkapitalen fra år til år. Bruk av midler er en forutsetning for å oppfylle kommunens formål (KRD, 2006).

I rapporten *Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegrep – et underlag for å vurdere endringer i kommuneregnskapet* konkluderer arbeidsgruppen med at «kommunalt regnskapsfokus i større grad bør dreies mot egenkapitalstyring når formuesbevaring er et overordnet formål» (Lie, Mauland & Aastvedt, 2005, s. 45). Rapporten hevder at formuesbevaring krever overvåking av egenkapitalutvikling på alle nivå. Med andre ord påstår arbeidsgruppen at det ikke er nok å vurdere hvordan kommuner bevarer sin formue for kommende generasjoner ved å analysere egenkapitalutvikling i balansen, men dette må kunne kontrolleres ved hjelp av resultatregnskapet.

Vi mener at det er en fordel at netto driftsresultat i kommuneregnskapet forteller om kommunenes likviditet og ikke om egenkapitalutvikling. Balansen i kommuneregnskapet gir grunnlag for å vurdere kommunens egenkapital over tid. Vi mener derfor at både kommuneregnskapet og et ”egenkapitalorientert” regnskap vil kunne tilfredsstillende informasjonsbehovet knyttet til fokus på egenkapital. Forskjellen mellom de to regnskapssystemene vil i første rekke være om resultatoppstillingen er egenkapitalorientert eller om kun finansielle størrelser som påvirker arbeidskapitalen skal inngå i resultatbegrepet (KRD, 2006).

Investering

I kommuneregnskapets investeringsdel utgiftsføres anskaffelser av anleggsmidler på anskaffelsestidspunktet. Denne bruken av midler må finansieres i investeringsregnskapet enten ved bruk av lån, salg av anleggsmidler, overføring fra driftsregnskapet eller bruk av tidligere års avsetninger. Resultatoppstillingene og egenkapitalkontoene i et regnskap etter regnskapsloven er ikke delt inn i en driftsdel og en investeringsdel slik som det er i kommuneregnskapet. En investering i et anleggsmiddel resultatføres ikke ved anskaffelsestidspunktet, da dette ikke vil påvirke egenkapitalen (jf. Kongruensprinsippet). Kostnadene ved investeringen fordeles over anleggsmidlets levetid og kostnadsføres som avskrivninger i resultatregnskapet. Disse kostnadene påvirker ikke kommunens disponible midler og resultatføres dermed ikke i kommuneregnskapet (KRD, 2006). Differansen mellom salgsværdien og bokført verdi av et anleggsmiddel resultatføres enten som et tap eller som en gevinst i et regnskap etter regnskapsloven. Det er fordi dette påvirker egenkapitalen. Som

nevnt over inntektsføres salg av et anleggsmiddel etter kommunale forskrifter i kommunens investeringsregnskap.

Regnskapsføring av kommunale låneopptak er et unntak fra anordningsprinsippet. Unntaket er gitt for å gi en bedre sammenstilling mellom utgifter og finansiering i investeringsregnskapet. I regnskapsforskriften § 7, 4. ledd står det at kun den delen av lånet som faktisk er brukt i løpet av året skal inntektsføres i investeringsregnskapet. Hele låneopptaket balanseføres på opptakstidspunktet, men inntektsføres først i investeringsregnskapet når investeringene skal finansieres. Låneopptaket representerer tilgang av midler som ikke synliggjøres i driftsregnskapet eller investeringsregnskapet, dette er dermed et unntak fra arbeidskapitalprinsippet og anordningsprinsippet (GKRS, 2010).

4.3 Hovedforskjeller i balansen

I representantforslaget om å utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven (2008-2009) mener forslagsstillerne at det vil være en stor fordel hvis kommuner får normale balanseoppstillinger slik at kommunen til enhver tid har oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld. Med bakgrunn i denne påstanden vil vi gjennomgå hovedforskjellene i balansen i et regnskap etter regnskapsloven og et regnskap etter kommunale forskrifter.

Balanseregnskapet har aldri stått sentralt i offentlige regnskaper. Fokuset har vært på inntekter og utgifter. De senere år har balansefokuset blitt forsterket. Dette har sammenheng med at kommuneregnskapet allerede er påvirket av lønnsomhetsregnskapet. Balanseregnskapet utgjør nemlig en betydelig del sammen med resultatregnskapet (Monsen, 2011).

Balansen i kommuneregnskapet har omtrent samme oppstilling som etter regnskapsloven. Det vil allikevel være enkelte punkter som er ulikt. I dette kapittel vil vi ta for oss disse punktene.

Balansen består av to sider: eiendeler og hvordan disse er finansiert. Eiendeler viser hva virksomheten eier og hva er det verdt, mens den andre siden viser om det er finansiert av virksomheten selv (egenkapital) eller eksterne lånegivere (gjeld). Eiendelene er delt opp i anleggsmidler og omløpsmidler.

4.3.1 Eiendeler

Måling

Eiendelene skal føres opp i balanseregnskapet med det beløp som er bestemt av de vurderingsreglene som gjelder for balanseregnskapet. Vurderingsreglene er således avgjørende for verdien på virksomhetens regnskapsmessige formue målt ved egenkapital. Det er viktig å bemerke at det er vurderingsreglene som i stor grad påvirker resultatmålingen og følgende utviklingen i egenkapitalen. Vurderingsreglene avgjør for eksempel størrelsen av avskrivninger på anleggsmidler. Hovedreglene for verdivurdering er de samme i kommuneregnskapet som etter regnskapsloven.

I følge Kvifte, Tofteland og Bernhoft(2011) er virkelig verdivurdering på alle regnskapsposter uaktuelt både fra et regnskapsteoretisk ståsted og ut fra en praktisk vurdering. Ved fravær av rimelig effektivt fungerende markeder for det store flertall av eiendeler og gjeldsinstrumenter vil krav om virkelig verdivurdering introdusere mye usikkerhet i regnskapet. Innføring av virkeligverdi vurdering av alle regnskapsposter vil skade pålitelighet til regnskapsinformasjon.

Også nytten av regnskapsdata kan bli betydelig redusert hvis virkelig verdivurdering skal kreves på eiendeler og gjeldsinstrumenter som det foregår ingen eller lite transaksjoner i. Kostnadene forbundet med å utarbeide virkelig verdiestimer er betydelige, og i mange tilfeller er det praktisk veldig krevende å fremskaffe grunnlag for slike estimer (Kvifte, Tofteland & Bernhoft, 2011).

Eiendeler deles inn i anleggsmidler og omløpsmidler.

Anleggsmidler

Anleggsmidler er eiendeler til «varig eie og bruk». De skal vurderes til anskaffelseskost, og avskrives over anleggsmiddelets levetid. Kommuneregnskapet og regnskapet etter regnskapsloven er begge modifiserte historisk kost-regnskaper. For eksempel gjenspeiler verdien av anleggsmidlene i balansen opprinnelig anskaffelsesverdi fratrukket avskrivninger og nedskrivninger, og ikke for eksempel hva det vil koste å anskaffe tilsvarende eiendel i dag (gjenanskaffelsesverdi) (KRD, 2006).

Omløpsmidler

Omløpsmidler er kontanter eller eiendeler som kan gjøres om til kontanter innenfor en tidshorison på ett år. Omløpsmidlene skal vurderes til det laveste av anskaffelseskost og virkelig verdi, etter et forsiktighetsprinsipp. Markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal vurderes til virkelig verdi.

Kortsiktig fordringer: Kortsiktig fordringer i kommuneregnskapet er hovedsakelig en konsekvens av «anordningsprinsippet» og gir uttrykk for tidsforskjellen mellom når en inntekt er kjent og når den innbetales. Anordningsprinsippet bestemmer med andre ord hvordan inntekter og utgifter skal fordeles mellom regnskapsperioder. Periodiseringen av inntekter og kostnader styres av de grunnleggende prinsippene: opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet. Forskjellen mellom disse periodiseringsprinsippene vil gjenspeiles i kortsiktige fordringer og kortsiktig gjeld.

4.3.2 Egenkapital og gjeld

Egenkapitalen

Differansen mellom eiendeler og gjeld utgjør egenkapitalen. Egenkapitalen kan betraktes som organisasjonens formue. Egenkapitalen i kommunen skiller mellom: kapitalkonto, fond og regnskapsmessig mer-/mindreforbruk. Kapitalkontoen er en helt særskilt konto i det finansielt orienterte regnskapet. Den omtales som en justeringskonto som fanger opp endringene i kommunal egenkapital. Denne har en funksjon hvor det ikke finnes parallellitet i bedriftens regnskap. Kapitalkontoen fanger opp endringer i egenkapitalen som skyldes brudd på kongruensprinsippet. (avdrag, salg av driftsmidler, avskrivninger, lånopptak, investeringsutgift)

For eksempel når en kommune fører opp avdrag på langsiktig gjeld i driftsregnskapet til utgift, påvirker dette årsresultatet og har en negativ egenkapitaleffekt. Denne negative egenkapitaleffekten korrigeres ved å føre et tilsvarende beløp på kapitalkonto til kredit. Effekten blir dermed null. Kapitalkontoen viser med andre ord hvor mye man har brukt av egenkapital til å finansiere anleggsmidlene.

Kommunens egenkapital inneholder følgende fond: Disposisjonsfond, bundne fond, kapitalfond og bundne kapitalfond. Etter kommunale forskrifter inntektsføres et mottatt tilskudd i den grad det er kjent og den ubenyttede delen av tilskuddet avsettes til et såkalt bundet fond. Etter regnskapsloven inntektsføres tilskuddet i henhold til sammenstillingsprinsippet eller opptjeningsprinsippet og ubenyttet del fremstår som kortsiktig gjeld.

I et regnskap etter regnskapsloven er egenkapitalen delt inn i innskutt og opptjent egenkapital.

I forrige kapittel forklarte vi forskjellene i resultatbegrepene i kommuneregnskapet og i et regnskap etter regnskapsloven. Der forklarte vi at netto driftsresultat i kommuneregnskapet ikke gir uttrykk for endringer i egenkapitalen slik et resultatregnskap etter regnskapsloven gjør. Periodiseringsforskjeller i de ulike regnskapene har betydning for utviklingen av egenkapitalen på kort og mellomlang sikt. På lang sikt vil sum egenkapital i prinsippet være sammenfallende i en kommune og i en bedrift – når transaksjonene er de samme.

Gjeld

Gjeld deles i langsiktig og kortsiktig gjeld. Grensen går på om lånet har en løpetid på over et år.

Langsiktig gjeld: For et regnskap etter regnskapsloven gjelder vurderingsreglene for eiendelene også for gjeldspostene. I kommuneregnskapet skal gjelden føres opp i balansen til opptakskost.

Kortsiktig gjeld: Ved beregning av en bedrifts kostnader kan det være nødvendig å ta hensyn til kostnader som er påløpt og ikke betalt. Det kan også være nødvendig å korrigere for forskuddsbetalte utgifter ved utløpet av perioden (Kristoffersen, 2002). Kortsiktig gjeld er som kortsiktige fordringer, en konsekvens av anordningsprinsippet, opptjeningsprinsippet og sammenstillingsprinsippet.

Vi konkluderer med at balansen i kommuneregnskapet har omtrent samme oppstilling som etter regnskapsloven. Ufullstendighet i kommunenes balanseoppstilling er dermed ikke et

problem som krever endring av regnskapsmodell. Vi mener at kommunene har god oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld.

4.4 Avskrivninger

Forskjellsbehandling av avskrivninger i kommuneregnskapet og regnskapslovens regnskap er et av de viktigste argumentene i diskusjonen om hvorvidt dagens regnskapsmodell i kommunal sektor skal endres. Det at det er avdrag på lån og ikke avskrivninger som har resultateffekt i kommuneregnskapet kritiseres for

- at kommuneregnskapet viser lavere driftskostnader enn forretningsregnskap. Aastvedt og Mauland hevder at «så lenge ikke alle investeringer er lånefinansiert vil manglende avskrivninger i driftsregnskapet i kommunene medføre en permanent forskjell mellom private og kommunale regnskap, og gi lavere driftskostnader i kommuneregnskapet enn i et tilsvarende tilfelle i det private» (Aastvedt & Mauland, 2006, s.79).
- Sørger ikke for bevaring av kommunens formue ved å medføre vedlikeholdsetterslep i kommunal sektor. Styringsgruppen i prosjektet *Nye budsjett og regnskapsregler* hevder for eksempel at ”(...)det faktum at kommunen i dag ikke benytter avskrivninger (utgiftsfører beregnet verdireduksjon), betyr at kommunene ikke uten videre «bevarer sin formue» ”(KS, 1998, kap.6.6, 2.avs.).

Lavere driftskostnader

Som vi tidligere har vært inne på vil innføring av avskrivninger med resultateffekt i kommuneregnskapet være i strid med arbeidskapitalprinsippet da hele investeringsutgiften regnskapsføres i investeringsregnskapet i anskaffelsesåret. Hvis avskrivninger skal ha resultateffekt, vil det medføre dobbelt belastning i regnskapet. Likevel beregnes avskrivninger i kommuneregnskapet fullt ut og gir dermed en indikasjon på hvor mye ressurser som må holdes til side for at kommunen skal være i stand til å opprettholde kapitalen når det skal kjøpes nye driftsmidler.

Etter kommuneregnskapets regler kan ikke netto driftsresultat i kommuner sammenlignes med regnskapsresultat i private bedrifter uten tilleggsberegninger. Dermed må det gjøres et valg

med henblikk til brukerperspektiv. Hvilken regnskapsmodell tilfredsstiller informasjonsbehovet til brukere i kommunal sektor best: regnskapslovens eller kommunelovens?

Begge modellene gir informasjon om avskrivninger. Det brukes likt avskrivningsgrunnlag - anskaffelseskost og lik avskrivningsmetode - lineærmetode både i kommuneregnskapet og regnskapslovens regnskap. Det skal brukes fornuftig avskrivningsplan i begge regnskapssystemer. I kommuneregnskapet har ikke avskrivningene bevilgningsmessig eller resultatmessig konsekvens, men reduserer verdien av anleggsmidlene i balansen. Etter regnskapslovens regler påvirker avskrivningene regnskapsmessig resultat og reduserer verdiene av anleggsmidlene i balansen. Som i dagens kommuneregnskap anskaffer ikke avskrivningene penger til vedlikehold.

Etter dagens regler, hvis det er behov for å sammenligne kommunal virksomhet med privat bedrift, må det lages tilleggsberegninger til eksisterende regnskap. Hvis regnskapslovens modell skal erstatte dagens kommuneregnskap, må det også gjøres justeringer da finansiell informasjon om all tilgang og bruk av midler ikke bør gå tapt til fordel for informasjon om kostnader.

Vedlikeholdsetterslep i kommuner

I diskusjonen om hvorvidt forretningsregnskap er bedre egnet for kommunal sektor enn regnskap etter kommuneloven argumenteres det ofte med at hvis avskrivninger skal påvirke resultatet, vil kommuner kunne forbedre vedlikehold av sin bygningsmasse. I bakgrunnen for representantforslag om å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor datert 7.03.2012 minner Fremskrittspartiets representanter om at de foreslo med støtte fra Høyres representanter i Innst. O. nr. 82 (1999–2000) og Innst. S. nr. 307 (2000–2001) en omlegging av regnskapsprinsippene for kommuneregnskapet i retning av en resultatorientert regnskaps- og budsjettføring. De hevder at «siden den gang har vedlikeholdsetterslepet i kommunal- og fylkeskommunal sektor økt betydelig, og dette kunne ha vært unngått» (Representantforslag 73 S, 2011–2012,s.3).

Avskrivninger beregnes på anleggsmidler med begrenset økonomisk levetid. Disse anleggsmidlene fortaper seg i verdi, derfor avskrives de hvert år lineært. Altså med kostpris

delt på antall år det har økonomisk verdi. For eksempel en bil som koster 100.000 og har en økonomisk levetid på ti år avskrives hvert år i ti år fremover med 10.000. Dette gjelder både for regnskapslovens regnskap og dagens kommuneregnskap.

Et eksempel på bokføringen av avskrivninger i en privat bedrift skal vise at avskrivningene ikke anskaffer penger til vedlikehold.

1. Debet: kostnad i resultatregnskap: 10 000
Kredit: anleggsmidler i balansen: – 10 000

2. Debet: egenkapital i balansen: 10 000
Kredit: periodeavslutning i resultatregnskap: -10 000

Avskrivninger er ingen ”reel” utgift som blir påført bedriften, men et skjønnsmessig anslått beløp som påvirker regnskapsresultatet og dermed egenkapitalen negativt.

Det hevdes at regnskapslovens regel om bokføringen av avskrivninger gir et mer riktig bilde av selskapets økonomiske situasjon enn om man utgiftsfører 100.000 med en gang det første året som det gjøres i dagens kommuneregnskap. I realiteten viser balansen i kommuneregnskapet den samme verdi av anleggsmidler som regnskapslovens, men mer penger blir det ikke til vedlikehold om man bokfører avskrivninger etter regnskapslovens eller kommunelovens prinsipper.

Hvordan påvirkes den økonomiske situasjonen i kommunal sektor hvis avskrivninger skal bokføres etter regnskapslovens regler?

For at kommuner skal ikke gå med underskudd på grunn av avskrivningene og kommunens formue (egenkapital) ikke skal tapes, må avskrivningene årlig inntjenes av kommunene gjennom driften. Det vil innebære at tjenestene kommunene utfører må være bedriftsøkonomisk lønnsomme. Men kommunene kan i begrenset grad påvirke sine inntekter. Dermed vil det medføre at andel kommuner som går med underskudd vil øke. Men kanskje er det like greit så lenge vedlikehold av skoler, gamle hjem barnehager og etc. blir forbedret?

Men dette er ikke tilfellet. Selv om avskrivninger vises som kostnad i resultatregnskapet, fører dette ikke til disponering av finansielle midler som kan brukes til vedlikehold. Det kunne vi også se i eksemplet på bokføringen av avskrivninger i en privat bedrift. Skal vedlikehold

utføres, må det foreligge midler til dette formålet og vedlikeholdsutgiftene skal bokføres som egen kostnad i resultatregnskapet.

I privat sektor er hensikten med avskrivninger i resultatregnskapet å synliggjøre kostnadene forbundet med bruk av varige driftsmidler og måle et resultat som gjør foretakene i stand til å opprettholde inntjeningssevnen ved å reinvestere kapitalen. Avskrivningen skal synliggjøre hvor mye ressurser som må holdes til side for at bedriften skal være i stand til å opprettholde kapitalen når den skal kjøpe nye driftsmidler. Etter vår mening tilfredsstillende kommuneregnskapets ordning ved beregningen av avskrivninger behovet for å uttrykke kapitalslit. I begge regnskapsmodellene bygger avskrivninger på historisk kost og viser fordeling av investerte midler over tid. Ingen av disse modellene ” gir indikasjoner på vedlikeholdsbehov eller kostnader ved gjenanskaffelse, da det ikke inneholder informasjon om prisendringer eller faktisk slitasje. Regnskapet vil vise når kostnaden er fordelt, så blir det opp til beslutningstakerne å avgjøre hvilke oppgaver som skal løses i fremtiden”, mener også revisor til Hedmark revisjon IKS Rønning(2011, s.20). Avsetninger og finansiering av investeringer i kommuner bør skje etter en lokal politisk vurdering om lokale behov og prioriteringer. For å forbedre vedlikehold av bygningsmassene må kommunestyre bevilge mer penger til dette formålet og innføring av regnskapslovens regnskap der avskrivninger påvirker regnskapsresultat i seg selv vil ikke endre situasjonen med dårlig vedlikehold i kommunesektoren.

5 Case – Helseforetak – et eksempel på innføring av lønnsomhetsregnskap i offentlige virksomheter

5.1 Helsereformen

Den statlige helsepolitikken er en viktig del av den norske velferdsstaten. Helsesektoren omfatter spesialisthelsetjenester og primære helsetjenester. Spesialisthelsetjenestene utføres ved somatiske sykehus og ulike psykiatriske behandlingstilbud, og noe ved privatpraktiserende spesialister. Kommunene er ansvarlige for de primære helsetjenestene (KRD, 2004). Helsevesenet har i en årrekke vært preget av reformer og utviklingsarbeid. Målene og bakgrunnen har stort sett vært de samme, mens virkemidlene har variert.

Det var kommunene og fylkeskommunene som bygget ut og styrte sykehusene, mens staten hadde ansvaret for ressursfordeling. Staten bevilget midler, vedtok finansieringsordninger og godkjente store investeringer. Statens styring var med andre ord sterk.

Allerede under behandlingen av Helsemeldingen i 1993-1994 ble det vedtatt å utrede konsekvenser av en statlig overtakelse av regionsykehusene. Med bakgrunn i dette vedtaket kom *NOU 1996:5 Hvem skal eie sykehusene?* Denne tok for seg finansieringsordningen og drifts- og eierforhold for regionalsykehusene. Mandatet ble senere utvidet til å omfatte eierskap, organisering og finansiering av alle sykehus. I følge rapporten så scorer Norge bra både på tilgjengelighet til helsetjenester, kostnadskontroll og kostnadseffektivitet sammenlignet med andre land. Dette forhindret derimot ikke at ordningene slik den da var ble kritisert (Sosial- og helsedepartementet, 1996-1997).

I St.meld. nr. 24 (1996-97) *Tilgjengelighet og faglighet - Om sykehus og annen spesialisthelsetjeneste*, la departementet fram en melding som drøftet ulike virkemidler for framtidig styring og eierskap av spesialisthelsetjenesten. Departementet gikk inn for å opprettholde fylkeskommunen som sykehuseier. Samtidig gikk departementet inn for å legge større styrings- og koordineringsansvar til det regionale nivå (Sosial- og helsedepartementet, 1996).

I 1999 ga Sørensen-utvalget en samlet vurdering av tilknytningsformer for offentlige sykehus (Sosial- og helsedepartementet, 1999). Utvalget mente at forvaltningsorganformen var hensiktsmessig, men styringsmessige utfordringer pekte på behov for nødvendig reformer.

De økonomiske problemene i sykehusene ble mer og mer framtrødende og driftsregnskap ble lagt frem med underskudd. Med bakgrunn i misnøye fra de sentrale myndighetene vedrørende oppnådde resultater i sykehusene, lange ventelister til enkelte typer behandlinger, feilbehandlinger og for tidlig hjemsendelse ga regjeringen uttrykk for at det var nødvendig å gjennomføre organisatoriske endringer. I 2002 kom sykehusreformen som også omtales som helsereformen (Helse- og omsorgsdepartementet, 2001-2002). Reformen ble gjennomført uten særlige utredninger. Prosessen gikk raskt og motstanderne rakk ikke å organisere seg (Jensen & Bollingmo, 2007).

Reformen bestod av tre hovedelementer:

- Sentralisering av eierskapet
- Fristilling
- Bedriftsøkonomisk styring

Sentralisering av eierskapet: Reformen ble presentert som en organisasjons- og ansvarsreform. Rollefordelingen mellom de ulike nivåene skulle nå bli langt mer entydige. Fra 01.01.2002 ble fylkeskommunene avløst som eier og sykehusene ble skilt ut fra forvaltningen. Staten ville nå komme i en helhetlig ansvarsposisjon for spesialisthelsetjenesten, hvor nå både sektoransvaret, finansieringsansvaret og eierskapet ble samlet på en hånd (Helse- og omsorgsdepartementet, 2001-2002).

Fristilling: «Den statlige overtakelsen vil bety en styrking av overordnet statlig eieransvar og kontroll, samtidig som den er et opplegg til en desentralisert styringsmodell» (Helse- og omsorgsdepartementet, 2001-2002).

Det meste av statens virksomhet er organisert som forvaltningsorganer innenfor rammen av staten som juridisk person. I Helse – og sosialdepartementets rapport - Sykehusreformen –

noen eierperspektiver (september 2001) heter det f.eks. at: « Ved å skille ut sykehusene fra forvaltningen og gjøre dem til selvstendige foretak, legges vilkårene bedre til rette for at sykehusledere skal kunne utøve lederskap og ta ansvar» (s. 9).

Forvaltningsorganisering brukes for statlig virksomhet som innebærer utøvelse av politisk og konstitusjonelt ansvar og er underlagt direkte styring og ledelse fra politisk hold. I Ot. Prp. Nr. 66 (2000-2001) begrunnes en fristilling med at det for virksomheter som bærer preg av utvikling og tilbud av varer eller tjenester, kan det være mer hensiktsmessig med organisering i foretak (Helse- og omsorgsdepartementet, 2001-2002).

Sykehusene ble organisert i 5 regionale helseforetak (senere 4) med egne styrever og staten som eier. Dette er alle selvstendige rettssubjekter og hver region har en «konsernledelse» som rapporterer til Helsedepartementet. Foretakene har ansvar for egen økonomi og bruk av kapital, med den begrensning at disse ikke kan gå konkurs. Utgangspunktet for dette reformgrunnlaget var blant annet en oppfatning om at fylkeskommunen i for høy grad hadde detaljstyrt spesialisthelsetjenesten (Agenda & Muusman, 2005).

Bedriftsøkonomisk styring: Ut fra et styringsmessig perspektiv så var det virkelige nye med reformen innføringen av bedriftsøkonomisk styring. Regional folkevalgt styring ble avviklet og erstattet med styring slik det gjøres i næringslivet. Lønnsomhetsregnskap erstattet regnskapsprinsipper utviklet for å ivareta offentlige velferdstjenester. Ledelse og styring ble lagt om i retningen av å benytte bedriftsøkonomisk styring, til tross for velferdspolitiske mål (Jensen, 2009).

En innføring av forretningsregnskap medfører tre viktige endringer:

- Felles system for budsjett forsvant
- Beregning og vurdering av investeringer ble erstattet av kapitalkostnader
- Netto driftsresultat ble erstattet av overskudd/profitt eller underskudd/tap

I helseforetaksproposisjonen fra 2002 blir valget av økonomisk styringssystem begrunnet med at «det er for liten bevissthet om innsatsfaktoren kapital i dag. Det henger både sammen med system for bevilgningsmyndighet og måten dette håndteres på i dagens sykehusregnskap.

Kontantprinsippet har bidratt til den lave bevisstheten»(Helse- og omsorgsdepartementet, kap.2.5).

Begrunnelsen for endringen av regnskapsprinsipp viser at de som anbefalte det ikke kjente til hvilke prinsipp som ble benyttet i sykehusene tidligere. Før reformen rapporterte sykehusene finansiell regnskapsdata i henhold til Kommuneloven og anordningsprinsippet. Endringen av regnskapsprinsipp begrunnes også av at det nå vil bli enklere å se hva helsetjenestene koster og det vil bli enklere å finansiere vedlikehold av bygninger og nye investeringer. Revisor Elin Karfjell i tidsskriftet Revisjon og regnskap går i 2001 så langt som å påstå at det er bruken av kommunale regnskapsprinsipper som er forklaringen på etterslepet i vedlikehold, svak styring og ikke-optimale disposisjoner i helsesektoren.

I motmeldig til høringsnotat fra Sosial- og helsedepartementet om statlig overtakelse av spesialisthelsetjenesten og forslag til lov om helseforetak stod det at «det dreier seg om vi skal gjennomføre et fundamentalt systemskifte - fra et politisk forvaltningsstyre med pasienten som uegennyttig mål - til et bedriftsøkonomisk markedsstyre med pasienten som et middel for økonomisk inntjening» (referert av Lindset, G., 2006). Reformen var et brudd med den skandinaviske velferdsmodellen basert på desentralisert og integrert offentlig sykehusvesen. Styringen av sykehusene sentraliseres og statens rolle styrkes i alle nordiske land, men foretaksreformen så langt ble ikke et forbilde for de andre nordiske land.

5.2 Oslo universitetssykehus – avdeling Aker og Ullevål

Oslo universitetssykehus HF er landets største og består av Aker sykehus, Ullevål sykehus, Rikshospitalet og Radiumhospitalet. Oslo universitetssykehus eies av Helse Sør-Øst. Sykehuset leverer spesialisthelsetjenester både på lands-, regional- og lokalbasis og har et budsjett på hele 17 milliarder kroner (2010) (Oslo universitetssykehus, 2010).

For å begrense oppgaven tar vårt case utgangspunkt i Aker og Ullevål sykehus.

Aker sykehus ble etablert 1. juli 1895. I 1948 ble sykehuset tilknyttet Det medisinske fakultet ved Universitetet i Oslo som universitetsklinikk. Gaustad sykehus ble organisert under Aker sykehus i 1996 (Aker universitetssykehus HF, 2006). Før helsereformen i 2002 var Aker sykehus organisert som en etat i Oslo kommune.

I januar 2002 ble Aker sykehuset omdannet fra en etat i Oslo kommune til et statlig helseforetak (HF), heleid av Helse Øst RHF (Aker universitetssykehus HF, 2006).

Fra 2003 ble virksomheten i det tidligere helseforetaket Ski og Folloklinikken fra tidligere Blakstad sykehus overført til Aker universitetssykehus HF. Fra 2004 har foretaket (via Helse Øst RHF) overtatt virksomhet innen rusomsorg fra fylkeskommunen i forbindelse med rusreformen (Aker universitetssykehus HF, 2005). Fra 1. juni 2007 ble eierskapet overført fra Helse Øst RHF til Helse Sør – Øst RHF.

Før helsereformen var Ullevål sykehus sektorsykehuset i Oslo med et befolkningsgrunnlag på ca. 190 000. Sykehuset var regionssykehuset for befolkningen i Oslo, Hedmark og Oppland. Fra 1999 ble helseregionene endret og tidligere Helseregion 1 og 2 ble erstattet med Helseregion Øst og Syd. Øst omfattet i tillegg de tre fylkeskommunene, Oslo, Akershus og Østfold.

Byrådet i Oslo foreslo i 1998 at Ullevål og Aker blir gjort om til kommunale aksjeselskap. En gruppe ble nedsatt for å utrede konsekvensene, men arbeidet legges så på is.

I 2000 ba styret i Ullevål om økte fullmakter for å effektivisere og omorganisere sykehuset til et AS.. Bakgrunnen for dette var merforbruk i 1999 og 2000, høyere aktivitetsnivå enn i vedtatt budsjett og manglende intern styring av aktivitet og økonomi. Sykehuset ble omdannet til kommunalt foretak i mai 2000. I januar 2002 ble Ullevål omorganisert til et statlig helseforetak (HF), heleid av Helse Øst RHF. I 2007 ble det overført fra Helse Øst RHF til Helse Sør – Øst RHF.

5.3 Analyse

Vurdert som private bedrifter etter de forretningsbaserte regnskapsprinsippene framstår helseforetakene i dag nærmest som konkursbo. Regnskapene siden reformen ble gjennomført, viser et akkumulert samlet underskudd på 18 milliarder kroner, synkende egenkapital, økt gjeld og svekket likviditetsgrad. Men står det like dårlig til dersom disse ble vurdert som offentlige virksomheter med alle sine inntekter direkte fra det offentlige, og nesten alle lån tatt opp i statskassen? (Jensen & Bollingmo, 2007, s. 13-14)

Flere parter har stilt seg kritiske til Helsereformen og innføringen av bedriftsøkonomisk styring i offentlig sektor. Sitatet over reiser spørsmålet om hvorvidt regnskapslovens modell uten budsjettoplegg egner seg for sykehusenes økonomiske styringsbehov. Kan man virkelig sammenligne helsetjenester med salg av varer i et fritt marked? For å undersøke dette vil vi i denne analysen komme inn på følgende temaer/problemstillinger:

- Viser kommuneregnskapet hva det koster å produsere tjenester for innbyggerne (utgifter vs kostnader)
- Hvordan ville helseforetakenes økonomi vært vurdert dersom de hadde benyttet de regnskapsmessige prinsippene kommuner og fylkeskommuner bruker?
- Er ulike resultatbegrep et problem så lenge egenkapitalen er lik?
- Egenkapitalfokuset, må det bli sterkere i kommuneregnskapet?
- Ivaretar kommunelovens regler for bokføring av avskrivninger formuesbevaringsprinsippet godt nok?

5.3.1 Utgifter vs kostnader – viser kommuneregnskapet hva det koster å produsere tjenester for innbyggere?

Et av argumentene for å innføre regnskapslovens regnskap i kommunal sektor er påstanden om at kommuneregnskapet i motsetning til forretningsbasert regnskap ikke viser hva det koster å produsere tjenester for innbyggere (Østre, 2007). Grunnen til dette ligger i bruk av

forskjellige grunnleggende regnskapsprinsipper, først og fremst forskjellige periodiseringsprinsipper. Helseforetaksproposisjonen fra 2002 kritiserte blant annet regnskapssystemet i sykehusene for at det var for lite bevissthet om innsatsfaktoren kapital og dersom man ønsket å vite hva offentlige tjenester egentlig kostet, var man nødt til å ta hensyn til dette elementet.

Vi konkluderte i kapittel 4 med at brutto driftsresultat i kommuneregnskapet og et regnskap etter regnskapsloven vil være tilsvarende likt, forbeholdt at det ikke har vært solgt anleggsmidler med vesentlig tap eller gevinst. Teoretisk sett gir derfor utgiftssiden i kommuneregnskapet et godt grunnlag for å vurdere ressursbruk. Hvorvidt dette stemmer i praksis vil vi se nærmere på i dette kapitlet. Hvordan ville helseforetakenes økonomi vært vurdert dersom de hadde benyttet de regnskapsmessige prinsippene kommuner og fylkeskommuner bruker? For å undersøke om utgiftene i kommuneregnskapet er tilnærmet like de beregnede kostnadene etter regnskapslovens regnskap tar vi utgangspunkt i årsregnskap og årsmelding for Aker og Ullevål fra 2005 og 2006. Ut i fra de opplysningene vi finner i årsregnskap og årsmeldinger vil vi omgjøre driftskostnadene i resultatregnskapet til Aker og Ullevål for årene 2005 og 2006 til driftsutgifter vurdert i tråd med kommunale forskrifter med gjeldende periodiseringsregler. I driftskostnadene inngår følgende poster:

- Kjøp av helsetjenester
- Varekostnad
- Lønn og annen pensjonskostnad
- Ordinære avskrivninger
- Nedskrivninger
- Annen driftskostnad

Størrelsen på utgiftene knyttet til **kjøp av helsetjenester** bestemmes på transaksjonstidspunktet, dvs når tjenesten er utført (GKRS, 2011). Etter sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven skal kjøp av tjenester kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt inntektsføres. I sykehusets virksomhet er det normalt ikke

noen sammenheng mellom salgsinntekt og anskaffelse av tjenester. Dermed må forbruk av tjenester kostnadsføres i takt med ressursanvendelsen, dvs. i samme periode som tjenestene er utført. Selv om prinsippene er forskjellige, vil utgifter til kjøp av helsetjenester i driftsregnskapet være lik kostnadene i resultatregnskapet.

Varekjøp skal etter regnskapsloven kostnadsføres i den grad varene er solgt. Resterende varer vil ligge i varebeholdningen. Etter kommunale forskrifter skal varekjøp utgiftsføres i den grad varene er mottatt før periodeslutt. At varene er brukt i tjenesteproduksjon er ingen betingelse for utgiftsføringen. Det vil være slik at det som regel vil være en viss forskjell mellom årets anskaffelser av «forbruksmateriell» og forbruket av dette. Vi omregner derfor varekostnader til vareutgifter. Dette gjør vi ved å korrigere varekostnaden for lagerbeholdningsendringen. Differansen mellom varekostnad og vareutgift oppfølges under⁵:

År	Aker		Ullevål	
	Differanse i kr.	% av sum driftskostnader	Differanse i kr.	% av sum driftskostnader
2005	49 000,-	0,002	-5 326 000,-	0,09
2006	-273 000,-	0,01	3 881 000,-	0,06

Tabell 8: Differanse mellom varekostnad og vareutgift

Tallene kan forklares med at sykehusets hovedoppgave ikke er å drive med salg av varer. Lager inneholder stort sett medisinske varer som trenges for egen produksjon av medisinske tjenester og varierer avhengig av endringen i sykehusets produksjonsvolum.

Som i kommuner utgjør **lønnskostnader** den største andelen av driftskostnader også i sykehusene. For Aker er andelen 67,5 % i 2005 og 67,1 % i 2006. For Ullevål er andelen 65 % i 2005 og 65,7 % i 2006. Lønnsutgifter regnskapsføres i kommuneregnskapet i tråd med at

⁵ Vedlegg 1 og 2

arbeidet utføres. Siden lønnsutgifter er både påløpt og kjent med samme beløp, vil lønnsutgiftene gi uttrykk for lønnskostnadene.

Avskrivninger beregnes likt i kommunelovens regnskap som i regnskapslovens regnskap og vi konkluderer dermed med at avskrivningene er like. Avskrivninger i Aker utgjør hhv 7,0 % i 2005 og 6,9 % i 2006 av sum driftskostnader. På Ullevål er andelen 7,8 % i 2005 og 7,3 % i 2006. Etter kommunale forskrifter føres denne kostnaden slik at den inngår i resultatbegrepet brutto driftsresultat. Siden den ikke representerer anvendelse av midler korrigeres denne beregnede kostnaden før netto driftsresultat beregnes.

Når et verdifall forventes å være permanent skal anleggsmidler **nedskrives** i balansen til virkelig verdi (Sunde, 2006). Dette er en beregnet kostnad og representerer ingen anvendelse av midler. Nedskrivningen foretas kun i balansen (motpost kapitalkonto) etter kommunale forskrifter. Nedskrivningen på 2,297 mill.kr. på Ullevål i 2006 er derfor korrigert ut.

På Aker utgjør **andre driftskostnader** 9,7 % i 2005 og 10,4 % i 2006 av sum driftskostnader. Den største delen av andre driftskostnader består både i 2005 og 2006 av kjøp av støtte- og rådgivingstjenester som utgjør hhv 21,2 % og 21 % av sum andre driftskostnader. Overraskende nok ligger vedlikeholdskostnader på tredje plass på størrelsen etter øvrige driftskostnader som ikke er nærmere spesifisert i årsregnskap. Tross ulike periodiseringsprinsipper må vedlikeholdskostnader være lik vedlikeholdsutgifter siden vedlikehold vanligvis består i diverse reparasjons og forebyggende tjenester. På Ullevål utgjør andre driftskostnader hele 12,3 % i 2005 og 12,5 % i 2006. De største kostnadene er her vedlikehold, energi, samt leie av utstyr.

Kostnader til transport av pasienter, leie av lokaler/utstyr, kommunikasjon, strøm, patenter/lisens og reiseutgifter må også være lik utgifter fordi de ikke kan lagres. Det kan være rimelig å anta at tidspunktet når sykehuset forbruker disse tjenestene er sammenfallende med tidspunktet når tjenesten er utført eller jf. anordningsprinsippet – kjent.

Siden øvrige driftskostnader ikke er nærmere spesifisert i årsregnskapet, er det vanskelig å si hvorvidt beregnede kostnader er lik utgiftene. Vi lar dem være ulikt utgifter siden beløpet er uvesentlig i forhold til sum driftskostnader. Dette bekreftes i tabellen under⁶:

	Aker		Ullevål	
År	Differanse i kr.	% av sum driftskostnader	Differanse i kr.	% av sum driftskostnader
2005	37 870 000,-	1,8	131 210 000,-	2,2
2006	48 148 000,-	2,2	114 053 000,-	1,8

Tabell 9: Differansen mellom kostnader og utgifter og andel øvrige driftskostnader i forhold til totale driftskostnader

Våre vurderinger vedrørende kostnad vs utgifter oppsummeres i følgende oversikter⁷:

(Beløp i 1.000 NOK)

Aker				
Kostnads/utgiftsposter	Differansen		%andel av sum driftskostnader	
	2006	2005	2006	2005
Kjøp av helsetjenester	0	0	0,00	0,00
Varekostnad vs vareutgifter	-273	49	0,01	0,00
Lønnskostnad vs lønnsutgifter	0	0	0,00	0,00
Ordinære avskrivninger	0	0	0,00	0,00
Annen driftskostnad vs andre driftsutgifter	48 198	37 870	2,18	1,82
Sum driftskostnader vs sum driftsutgifter	47 925	37 919	2,17	1,83

Tabell 10: Differansen mellom kostnader og utgifter i kroner og i prosentandel i forhold til totale driftskostnader for Aker universitetssykehus (2005-2006)

⁶ Vedlegg 5 og 8

⁷ Vedlegg 15 og 16

Ullevål

Kostnads/utgiftsposter	Differanse		% andel av sum driftskostnad	
	2006	2005	2006	2005
Kjøp av helsetjenester	0	0	0,0 %	0,0 %
Varekostnad vs vareutgift	3 881	-5 326	0,1 %	-0,1 %
Lønnskostnad vs lønnskostnad	0	0	0,0 %	0,0 %
Ordinære avskrivninger	0	0	0,0 %	0,0 %
Nedskrivninger	2 297	0	0,0 %	0,0 %
Andre driftskostnader vs. Andre driftsutgifter	114 053	131 210	1,8 %	2,2 %
Sum driftskostnader vs sum driftsutgifter	120 231	125 884	1,9 %	2,1 %

Tabell 11: Differansen mellom kostnader og utgifter i kroner og i prosentandel i forhold til totale driftskostnader for Ullevål universitetssykehus (2005-2006)

En utgift i kommuneregnskapet har en annen definisjon enn kostnader. I kommuneregnskapet er utgifter definert som godtgjørelser for varer eller tjenester, mens kostnader er definert som forbruket av ressurser. Definisjonene er ulike, og vil kunne innebære at helseforetakets utgifter en periode vil kunne være forskjellig fra kostnadene i samme periode. Denne teoretiske forskjellen mellom utgiftsbegrepet og kostnader som forbruket av ressurser er likevel ikke en nødvendig forskjell i praksis. Anskaffelsestidspunktet kan godt være lik forbrukstidspunktet.

Etter analysen ovenfra ser vi at differansen mellom kostnader og utgifter for Aker i perioden ikke kan være mer enn 1,8 % i 2005 og 2,2 % i 2006 i sum av driftskostnadene. For Ullevål er tallene 1,9 % i 2006 og 2,1 % i 2005. Antakelig er avviket mindre, men så lenge vi ikke vet hva som ligger i ”øvrige driftskostnader”, kan vi ikke finjustere den.

Kommuneregnskapet kritiseres for at det ikke viser kapitalkostnader. Dersom vi ønsker å vite hva offentlige tjenester egentlig koster, er vi nødt til å ta hensyn til kapitalkostnadene.

Kostnaden for kapital består av avskrivninger og rentekostnad. Rentekostnaden består av rente på lån (fremmedkapital) og «kalkulatorisk rente» som representerer den avkastningen det vil være mulig å oppnå ved alternativ plassering av egenkapitalen.

Som vi har sagt tidligere i oppgaven så er avskrivninger i kommuneregnskapet lik avskrivninger fra regnskapslovens regnskap. Renter på lån regnskapsføres i den periode de

påløper både i regnskapslovens regnskap og i kommuneregnskapet. Dermed blir rentekostnadene lik renteutgiftene. Vi finner ikke ”kalkulatorisk renter” i sykehusenes regnskap. I henhold til NOU 2008:2 så framkommer ikke renter på egenkapital (kalkulatoriske renter) som en kostnad i dagens system fordi eier ikke stiller krav til avkastningen på egenkapitalen.

Ut fra den teoretiske analysen i kapittel 4 og analysen ovenfor har vi et godt grunnlag til å konkludere med at selv om kommuneregnskapet benytter andre periodiseringsprinsipper enn regnskapslovens regnskap, gir kommuneregnskapet informasjon om kapitalkostnader og hva det koster å drive offentlig virksomhet. Den teoretiske forskjellen mellom utgiftsbegrepet og kostnader som forbruket av ressurser er ikke nødvendigvis forskjellig i praksis.

Anskaffelsestidspunktet kan godt være likt forbrukstidspunktet. Siden sykehusenes virksomhet typisk er produksjon av tjenester i ulike former, og ikke vareproduksjon, vil tilfellet for et sykehus i stor grad være slik at anskaffelsen av innsatsfaktorer i en periode er lik forbruket av de samme innsatsfaktorene i samme periode. Slik sett hevdes det også i rapporten: *Kommuneregnskapet - Effektiv ressursbruk og formuesbevaring* at kommuneregnskapet i det alt vesentligste gir informasjon om kostnader, til tross for at definisjonen av utgifter i kommuneregnskapet ikke er lik definisjonen av kostnader (KRD, 2006).

5.3.2 Resultatbegrep

Ved å ta utgangspunkt i hovedforskjeller mellom postene som inngår i resultatoppstillinger i kommuneregnskapet og regnskapslovens regnskap, vil vi undersøke hvordan resultatet til Aker og Ullevål sykehus i år 2005 og 2006 endres hvis regnskapet hadde vært ført etter kommunelovens regler.

Helseforetakenes inntekter kommer i all hovedsak gjennom overføringer fra staten. Det er også noen inntekter i form av bant annet egenandel betalt av brukerne. 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 (Jensen & Bollingmo, 2007). Vi ser bort fra eventuelle forskjeller i inntektsposter i

kommuneregnskap og regnskapslovens regnskap som følge av forskjellige periodiseringsprinsipper siden vi analyserte dette detaljert i den teoretiske analysen. Det korrigeres kun for eventuelle inntekter hvor det kommer tydelig frem at det knytter seg til investeringer. Vi forutsetter også at foretakene ville hatt de samme inntektsrammene uavhengig av regnskapsmodell.

Vi benytter følgende formel:

Brutto driftsresultat

+ Netto finanstransaksjoner

- Motpost avskrivninger

= Netto driftsresultat

Etter foretatt beregning har vi kommet til følgende resultater:

Aker					
Resultatregnskapet(regnskapsloven)			Driftsregnskapet (kommunale forskrifter)		
	2006	2005		2006	2005
Sum driftsinntekter	2 391 860	2 289 966	Sum driftsinntekter	2 391 860	2 289 966
Sum driftskostnader	2 212 465	2 076 851	Sum driftsutgifter	2 329 375	2 195 501
Avskrivninger	164 835	156 569			
Driftsresultat	14 560	56 545	Brutto driftsresultat	62 485	94 465
Finansinntekter og finanskostnader			Finansinntekter og finansutgifter		
Renteinntekter	11 743	5 127	Renteinntekter, utbytte osv	11 743	5 127
Andre finansinntekter	0	0	Renteutgifter	426	593
Rentekostnader	426	593	Avdragsutgifter	21 029	122
Andre finanskostnader	0	0	Netto finanstransaksjoner	-9 712	4 412
Netto finanstransaksjoner	11 317	4 534	Motpost avskrivninger	164 835	156 569
Arsresultat	25 877	61 079	Netto driftsresultat	217 608	255 446

Tabell 12: Resultatregnskapet til Aker universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskapet etter kommunale forskrifter (2005-2006)

Ullevål

Resultatregnskapet (regnskapsloven)

DRIFTSINNTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER

	2006	2005
Sum driftsinntekter	6 071 191	5 610 674
Sum driftskostnader	6 206 953	5 880 452
Driftsresultat	-135 762	-269 778

FINANSINNTEKTER OG FINANSKOSTNADER

Renteinntekter	6 162	6 575
Andre finansinntekter	183	273
Rentekostnader	11 492	10 131
Andre finanskostnader	759	267
Netto finanstransaksjoner	-5 906	-3 550

ÅRSRESULTAT	-141 668	-273 328
--------------------	-----------------	-----------------

Driftsregnskapet (kommunale forskrifter)

DRIFTSINNTEKTER OG DRIFTSUTGIFTER

	2006	2005
Sum driftsinntekter	5 706 810	5 331 669
Sum driftsutgifter	6 086 722	5 754 568
Brutto driftsresultat	-379 912	-422 899

FINANSINNTEKTER OG FINANSUTGIFTER

Renteinntekter, utbytte osv	6 345	6 848
Renteutgifter	12 251	10 398
Avdragsutgifter	37 909	28 613
Netto finanstransaksjoner	-43 815	-32 163

Motpost avskrivninger	454 253	461 180
-----------------------	---------	---------

Netto driftsresultat	30 526	6 118
-----------------------------	---------------	--------------

Tabell 13: Resultatregnskapet til Ullevål universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskapet etter kommunale forskrifter (2005-2006)

Det vil si at hvis regnskapet til Aker sykehus ble ført etter kommunelovens regler, ville driftsresultatet være bedre med 194,4 millioner i 2005 og med 191,7 millioner i 2006. For Ullevål ville netto driftsresultat bedres med 172,2 millioner i 2006 og 279,4 mill.kr i 2005. Differansen vil oppstå så lenge avskrivningene ikke er lik avdrag på lån. Jensen og Bolligmo (2007) mener at hovedårsaken til de store underskuddene i Helseforetakene har vært knyttet til nettopp dette elementet. Avskrivningene, en kalkulert størrelse for hva det koster å benytte anleggsmidlene, klarer ikke foretakene å bære (Jensen & Bolligmo, 2007). Vi mener det er mer relevant å se på hvor store lån foretakene klarer å betjene sett i forhold til deres inntektsrammer. Der hvor avdragene er betydelig større enn avskrivningene, vil helseforetakene isolert sett redusere likviditeten, og ytterligere forsterke behovet for likviditetsstyring.

Selv om det i utgangspunktet ikke er helt korrekt å sammenligne årsresultatet med netto driftsresultat, vil denne analysen illustrere regnskapslovens regler om avskrivninger. De bidrar til at årsresultatet blir betraktelig lavere pga skjønnsmessig beregnede kostnader som ikke er reelle penger brukte på vedlikehold eller investeringer. Vi tror at nettopp dette ikke er lett å forstå for brukere av regnskapet uten økonomisk bakgrunn.

5.3.3 Likviditet

For å kunne betale sine løpende forpliktelser, som for eksempel lønn til ansatte og betaling til leverandører og kreditorer, må helseforetakene ha tilgang på likvide midler (for eksempel penger i bank).

Som indikator for likviditetssituasjonen benyttes likviditetsgraden, dvs omløpsmidler dividert på kortsiktig gjeld. Omløpsmidler er de delene av eiendelene som raskest kan omgjøres til betalingsmidler. Lavt omfang av omløpsmidler kombinert med høy kortsiktig gjeld, dvs lav likviditetsgrad, kan derfor medføre problemer med å håndtere forpliktelser. Benyttet driftskreditt vil være en indikator for likviditetssituasjonen i helseforetakene (Helsedirektoratet, 2011).

I følge rapport fra beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesters årsrapport for 2006 så er likviditetsgraden nasjonalt for helseforetakene redusert med 46 prosentpoeng fra 2002 til 2006. Høye investeringer i bygninger og utstyr kombinert med underskudd i regnskapet har ført til en økning i kortsiktig og langsiktig gjeld. Dette har gitt en anstrengt likviditet.

Normen for god likviditetsgrad er 2. Vi beregnet likviditetsgrad til Aker sykehus til 0,88 i 2005 og 0,67 i 2006⁸.

For Ullevål er likviditetsgrad 0,55 i 2005 og 0,35 i 2006. De likviditetsmessige utfordringene var i 2006 betydelige på Ullevål. Et ekstraordinært tilskudd fra Helse Øst på slutten av 2006 bedret situasjonen seg noe, men var ikke tilstrekkelig for å møte fremtidige behov (Ullevål universitetssykehus, 2006).

⁸ Vedlegg 13

5.4 Økonomistyring – Har regnskapslovens modell gitt bedre

økonomistyring i helseforetakene?

Vi vil i dette avsnittet undersøke årsrapporter til Aker og Ullevål sykehus for 1999, 2000, 2005 og 2006 for å se hvordan endringen av regnskapsmodellen etterfulgt med oppløsningen av eksisterende budsjettssystem påvirket den økonomiske situasjonen til disse sykehusene. Er det noen sammenheng mellom sykehusenes vanskelige økonomiske situasjon og bruken av det nye økonomistyringssystemet?

Med bakgrunn i kommunal sektors styrings- og kontrollbehov, ønsker vi å bygge videre på vår analyse av hvilken regnskapsmodell som bør gjelde for kommunal virksomhet.

Erfaringene med innføringen av regnskapslovens modell i helseforetakene vil kunne gi oss et grunnlag for å vurdere dette.

5.4.1 Den økonomiske situasjonen før Helsereformen

Årsregnskapet til Aker sykehus for 1999 viste et merforbruk på 1,6 mill.kr.⁹. Driftsregnskapet for Aker sykehus for 2000 var avsluttet med et merforbruk på 11,7 mill.kr i forhold til netto driftsutgift i justert budsjett¹⁰.

Det store merforbruket i 2000 ble forklart i årsberetningen med blant annet innleie av sykepleiere grunnet den vanskelige bemanningssituasjonen sykehuset var i. Videre ble avviket forklart med høye kostnader knyttet til medisinske forbruksvarer som kunne ses i sammenheng med den høye produksjonen Aker sykehus hadde i år 2000.

For Ullevål sykehus i 1999 var merforbruket på rett i underkant av 138 mill.kr.¹¹ Det store merforbruket var hovedsakelig lønnsutgifter (engangs) i forbindelse med funksjonsfordelingen mellom Aker og Ullevål sykehus. I 2000 hadde sykehuset et

⁹ Vedlegg 11

¹⁰ Vedlegg 9

¹¹ Vedlegg 12

regnskapsmessig merforbruk på 149,4 mill.kr.¹² Merforbruket i 2000 var hovedsakelig knyttet til at det i stor grad ble leid inn medisinsk personale via ulike firmaer. Den økonomiske situasjonen var kritisk og styret i Ullevål ba i 2000 om økte fullmakter for å omorganisere og effektivisere sykehuset (Oslo kommune, 1999-2000).

Resultatene oppsummeres under:

	Aker		Ullevål	
	1999	2000	1999	2000
Merforbruk (-) / mindreforbruk (+) sammenlignet med justert budsjett	-1,6 mill.kr	-11,7 mill.kr.	- 138 mill.kr.	- 149,4 mill.kr

Tabell 14: Brutto driftsresultat sammenlignet med justert budsjett for Aker og Ullevål sykehus i 1999-2000(eks. avskrivninger)

5.4.2 Den økonomiske situasjonen etter Helsereformen

Sykehusenes samlede underskudd i 2005, 4 år etter reformen, var på 6,1 milliarder kroner. Dette var en økning på 1,3 milliarder fra 2004 til 2005 (Hafstad, 2006). I følge årsrapport fra Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten for 2006 så var det samlede regnskapsmessige underskuddet på 1,9 mrd. kroner for de regionale helseforetakene. Dette er drøyt 1 mrd. kroner svakere en eiers resultatkrav for 2006 (Helse- og omsorgsdepartementet, 2007). «En stor del av underskuddet er styrt fra eier, men de regionale helseforetakene har likevel overskredet Stortingets økonomiske rammer» (Riksrevisjonen, 2009-2010, s. 7). Årsrapporten fra Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten konkluderer med at dette er svært bekymringsfullt. En slik situasjon kan ikke fortsette uten at det tilføres ny egenkapital fra eier. Fra riksrevisjonens undersøkelse av økonomistyring i helseforetakene kan vi lese at de regnskapsmessige underskuddene til de regionale helseforetakene har redusert egenkapitalen fra ca. 60 mrd. kr. i 2002 til 37 mrd. kroner i 2008 (ibid.).

¹² Vedlegg 10

Underskuddene har ifølge riksrevisjonens analyse av økonomistyringen i helseforetakene blitt håndtert med tilleggsbevilgninger eller godkjenning av underskuddet ved årets slutt.

Riksrevisjonen mener at dette reduserer en reell budsjettstyring i helseforetakene. Gjentatte tilleggsbevilgninger kan oppfattes som signaler om at opprinnelig budsjetttramme ikke er endelig (ibid.).

I 2005 viste resultatregnskapet for Aker universitetssykehus HF et positivt årsresultat på 61,1 mill. kroner og et positivt avvik i forhold til eiers styringsmål/budsjett på 108,9 mill. kroner. I 2006 viste foretakets årsresultat et positivt resultat på 25,9 mill. kroner. Årsresultatet for 2006 sett i forhold til foretakets budsjett/styringsmål fra eier, viste et positivt avvik på 78,3 mill. kroner, se tabell under¹³:

(Beløp i hele tusen kroner)

	AKER		ULLEVÅL	
	2005	2006	2005	2006
Årsresultat	61 079	25 876	-273 328	-141 668
Overført fra strukturfond	13 811	12 225	39 030	35 244
Korrigerings for endrede levetider	34 000	7 347	115 000	56 598
Korrigert årsresultat	108 890	45 448	-119 298	-49 826
Kompensasjon for økte pensjonskostnader	0	32 867	0	78 493
Resultat jf økonomiske krav fra HOD	108 890	78 315	-119 298	28 667

Tabell 15: Årsresultat for Aker og Ullevål universitetssykehus i 2005-2006 (Data hentet fra årsregnskap)

I Akers årsberetninger forklares de positive årsresultatene med hendelser av engangskaraktter. I årsberetningene ble det poengtert at tross de positive årsresultatene hadde foretaket budsjettutfordringer i både 2005 og 2006 (Aker universitetssykehus HF, 2005-2006).

¹³ Vedlegg 14

Ullevål hadde i 2005, 3 år etter reformen store økonomiske utfordringer, med et underskudd på 273,3 mill.kr.. For 2006 reduseres underskuddet til 141,7 mill.kr..

Underskuddene forklares hovedsakelig med aktivitetsvekst de siste 3-4 årene. Foretaket har fortsatt store utfordringer knyttet til bygningsmassen – med stort etterslep i vedlikehold. I årsmeldingene presiseres det at behovet for mer langsiktig vedlikehold ikke kan møtes med de investeringsmidlene sykehuset mottar (Ullevål universitetssykehus HF, 2005-2006).

Åpningsbalansen

Et av argumentene for å endre regnskapsprinsipp var at sykehusene skulle få oversikt over hva de eide. Da åpningsbalansen ble etablert hadde man god oversikt over eiendelene, men det var verdifastsettelsen av disse som skapte problemer. Historisk kost ble benyttet ved verdifastsettelse av eiendelene. I regnskapet for 2003 ble balansen igjen vurdert på nytt. En revurdering førte til en økning på 25 % av eiendelene, store avskrivninger og dermed et stort underskudd. Det ble dermed opprettet et strukturfond som utgjorde forskjellen på verdien av eiendelene målt etter gamle og nye vurderingsregler. Dette reduserte avskrivningene og underskuddene (Voldnes, 2007). I det nye økonomistyringssystemet ble det dermed brukt to resultatbegrep for å måle utviklingen i økonomien til de regionale helseforetakene: regnskapsmessig årsresultat, slik det framgår av regnskapene, og korrigert årsresultat, som er det resultatmålet eier styrer etter. Korrigert årsresultat viser regnskapsmessig årsresultat korrigert for avskrivningskostnader som ikke inngår i balansekravet. Dermed viser korrigert årsresultat et bedre resultat enn regnskapsmessig årsresultat da det bygger på andre avskrivningsforutsetninger.

For å kunne framstå med disse to resultatbegrepene måtte helseforetakene benytte to sett med verdier og levetider for de anleggsmidlene som inngår i åpningsbalansen. Dette er i utgangspunktet krevende og antakelig vil kompleksiteten øke ytterligere når flere nye investeringer blir foretatt. I tillegg blir det stadig vanskeligere for staten å etterprøve sykehusets beregning av korrigeringsfaktorene, noe som kompliserer styringen og oppfølgingen av helseforetakene vesentlig.

Fra riksrevisjonens undersøkelse av økonomistyring i helseforetakene fra 2009 kan vi lese at de årlige kostnadene til gjenanskaffelse av bygg og utstyr (avskrivningskostnader) ble

beregnet til om lag 5 mrd. kroner. Gjennom bevilgninger ble de regionale helseforetakene satt i stand til å dekke om lag 60 % av disse kostnadene (Riksrevisjon, 2009).

Konklusjon

Hva er problemet med den nye styringsmodellen?

Ut fra vår undersøkelse av årsrapporter/årsberetninger av Aker og Ullevål universitetssykehus fra år 1999, 2000, 2005 og 2006 kan vi konkludere med følgende:

- Bruk av to resultatbegrep kompliserer styringen av sykehusene og vanskeliggjør etterkontroll.
- Styringsmålene knyttet til ressursbruk og tjenesteproduksjon påvirkes ikke av nivåene på verdsetting og levetider på anleggsmidlene (Helse- og omsorgsdepartementet, 2005-2006), mens regnskapsmessig resultat avhenger av størrelsen på avskrivninger som beregnes på grunnlag av anleggsmidlenes verdi og dens levetid. Dette misforholdet måtte skape unødvendig ekstraarbeid i forbindelse med økonomistyringsprosessen.

5.4.3 Budsjetstying

Innføring av regnskapslovens regnskap i helseforetakene medførte en oppløsning av budsjetteringssystem. Budsjettet ble erstattet av et overordnet bestillingsbrev fra Helse- og omsorgsdepartementet. Foretakene opererer antageligvis med interne planer og budsjetter, men regnskapsloven stiller ikke krav til dette.

I kapittel 3.6.3 beskrev vi det kommunale budsjettets fire hovedfunksjoner – styringsfunksjonen, kontrollfunksjonen, den politiske funksjon og informasjonsfunksjonen. Vi vil med bakgrunn i disse fire punktene vurdere hvorvidt lønnsomhetsregnskapet er egnet for å ivareta disse funksjonene.

Styringsfunksjonen: Resultatet i sykehusenes regnskapssystem før innføringen av Helsereformen viste om virksomheten hadde et mer- eller mindreforbruk i forholdt til politisk vedtatt budsjett. Etter helsereformen viser regnskapsresultatet lønnsomhet ved årets aktivitet som sammenlignes med styringsmål fra eier. God økonomistyring krever at det fastsettes konkrete mål og planer det kan styres etter. Når disse er gjennomført er det mulig å vurdere hvorvidt dette er oppnådd gjennom å sammenligne planlagte resultater med oppnådde resultater.

Helt konkret formulerer politiske myndigheter sine prioriteringer i oppdragsdokumentet som gis til hvert av de nå 4 regionale helseforetakene – et dokument nesten uten beløp. Styrene i de RHF utarbeider så sine budsjetter som delegeres nedover til de underliggende foretakene (Voldnes, 2008). Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten ble opprettet i 2005 med formål å opparbeide et faktagrunnlag som kunne være en del av underlaget for fastsettelsen av den samlede budsjетtrammen for regionale helseforetak.

Kontrollfunksjonen: Det kommunale budsjettet er en viktig kontrollfunksjon av ressursbruket. Gjennom rapporteringer av avvik mellom regnskap og budsjett sikrer man å ha kontroll på utviklingen. Kontroll med bruken av ressurser vil være avgjørende for at helseforetakene kan gjøre riktige prioriteringer. Det er nå styrets ansvar å sørge for at foretakene har interne systemer som sikrer kontroll med ressursbruk.

Den politiske funksjonen: I likhet med kommuner finansierer helseforetakene sine utgifter gjennom enveis pengetransaksjoner (skatteinntekter, overføring fra staten). De har få markedsmessige byttetransaksjoner slik som private bedrifter. En privat bedrift vil ha behov for lønnsomhetsinformasjon som kan sammenlignes med eierens målsetting, mens en offentlig virksomhet vil ha behov for pengeinformasjon som kan sammenlignes med et politisk vedtatt budsjett (Monsen, 2012).

Et budsjett vil i stor grad synliggjøre politiske prosesser og prioriteringer. Endringen av det tradisjonelle budsjетtsystem er at felles budsjетtsystem fra departementet forsvant og at styrene nå velger fritt hvordan bevilgede midler skal fordeles til ulike formål. Stadig mer av helsepolitikken avgjøres nå av styrene og ikke politikerne.

Informasjonsfunksjonen: Uten et budsjett mister folket muligheten til å vurdere hvorvidt ressursbruken står i tråd med politiske prioriteringer og valgløfter.

De regionale helseforetakene har et helhetlig ansvar for investeringer og drift i sykehusene. I årsberetningene til Aker og Ullevål sykehus for 1999 og 2000 ble både drifts og investeringsdelen gjennomgått og det ble knyttet kommentarer til alle avvik i regnskapsposter i forholdt til justert budsjett. I årsberetningen for 2005 og 2006 kommenteres lønnsomhetsresultatet med noen få setninger. Midler til investeringer er lagt inn som en del av de regionale helseforetakenes basisbevilgninger og ikke gjennom øremerkede tilskudd. Investeringsprosjekter kommenteres ikke i det hele tatt. Vi mener at årsberetninger og årsregnskap gir oss lagt mindre informasjon etter at kravet til budsjett forsvant.

Konklusjon: Siden det nye økonomistyringssystemet ikke har opplegg for budsjettering og det ikke stilles krav om utarbeidelsen av budsjettet fra Helse- og omsorgsdepartementet, kan vi ikke i de offentlige regnskapsdokumentene se hvordan bevilgede midler ble forbrukt i forholdt til styringsplaner. Har planene blitt holdt? Finnes det noen avvik og i så fall hvorfor? Årsregnskapene til helseforetakene gir ikke noe entydig svar på hvilke områder som genererer underskuddene.

I årsregnskapene for 2005 og 2006 skilles ikke investeringsutgifter ut. Det skilles ikke heller mellom kapitalinntekter og løpende inntekter mht hva de skal finansiere. Vi klarte ikke å finne ut fra årsberetninger for 2005 og 2006 hva ekstra midlene som ble bevilget til å dekke beregnede avskrivningskostnader og som ikke skal betales, ble brukt til.

Det er vanskelig å vurdere kvaliteten på økonomistyringen ut fra årsberetningene for 2005 og 2006. Det er dermed vanskelig å konkludere med hvorvidt de økte underskuddene samlet for helseforetakene skyldes endringene i økonomistyringssystem, stor vekst i behandlingsaktiviteten eller manglende kompensasjon for nye oppgaver.

Vi konkluderer allikevel med at regnskapslovens modell ikke er tilpasset offentlig virksomheters kontroll- og styringsbehov. Før reformen var sykehusene styrt etter tradisjonelle budsjetter. Tradisjonelle budsjetter er et viktig styringsverktøy som sikrer sterk politisk styring, gir god kontrollmulighet og informasjon til folket. Endringen av regnskapsmodell vil kunne ha store politiske og økonomiske konsekvenser. (Jensen & Bollingmo, 2007).

6 Konklusjon

Dette kapittelet inneholder avslutning og konklusjon på oppgaven.

Med bakgrunn i representantforslag 73 S 2011-2012 hvor forslagsstillere fra FrP ber regjeringen legge frem en sak om å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor, ble vi inspirert til å gjennomføre studien: ”Lønnsom velferd? Endring av budsjett- og regnskapsmodell i kommunal sektor.” Kommuner og fylkeskommuner forvalter store inntekter på vegne av innbyggerne. Det er derfor svært viktig med god forvaltning og kontroll. Man bør da velge det regnskapet som er best egnet til å hjelpe oss med dette. Målet for studien har vært å undersøke om det er dagens kommuneregnskap eller regnskapslovens regnskap som best ivaretar kommunal sektors behov. Følgende hypotese ligger til grunn for våre analyser:

Dagens kommuneregnskap gir et bedre grunnlag for økonomistyring av fellesskapets midler enn hva regnskapslovens modell gjør.

For å teste hypotesen har vi valgt å belyse ulike problemstillinger. For å finne svar på problemstillingene har vi valgt å benytte oss av kvalitativ forskningsmetode, nærmere bestemt et case med teori som utgangspunkt og dokumentanalyse av norsk regnskapslovgivning, ulike uttalelser, rapporter og faglitteratur. Ved sammenligningen av to regnskapsmodeller fulgte vi nivåer i regnskapets konseptuelle rammeverk som Kvifte peker ut som i all hovedsak sammenfallende med kriterier i alle ledende standardsetternes rammeverk (Kvifte 2004).

I de påfølgende avsnitt redegjør vi for funn som ble gjort.

1. Hvilken regnskapsmodell passer best for kommunal sektor ut fra hovedbrukernes faglige kvalifikasjoner og regnskapsinformasjonens kvalitetskrav?

Vi har i vår oppgave definert hovedbrukerne av regnskapet i kommunal sektor som:

- Politikere
- Administrasjon i kommune og stat
- Innbyggere

Innbyggere og politikere har nødvendigvis ikke økonomisk eller regnskapsfaglig bakgrunn og kommuneregnskapet må derfor kunne gi oversiktlige og lett forståelige rapporter og noter med mulighet for videre utarbeidelse av diverse analyser og kostnadskalkyler.

Vi mener at dagens kommuneregnskap som er finansielt orientert gir en god oversikt over de tilgjengelige ressurser og bruken av disse. Dermed er dette regnskapssystemet egnet til god politisk styring av inn- og utbetalinger gjennom budsjettet. Kommunelovens regnskapssystem er bygget opp med sterk og detaljert kobling mellom regnskap og budsjett. Dette gir en direkte kontrollmulighet for kommunestyret ved avviksanalyser mellom vedtatt budsjett og regnskapsførte forpliktelser.

Etter en gjennomgang av regnskapsprinsipper for forretningsregnskap anser vi regnskapslovens modell for å være like vanskelig å forstå som kommuneregnskapet for folk uten bedriftsøkonomisk utdanning og relevant praksis. Vi mener at det vil være lettere for politikere å forstå et regnskap som setter utgifter i fokus og ikke kostnader. Utgiftene som følge av folkevalgtes beslutninger er faktiske eller «objektive» tall. Det vil foreligge faktiske utbetalinger som må imøtekommes. Kostnader i et forretningsregnskap er kalkulerte størrelser (Østre, 2007). Svært få tenker på kostnader som kalkulert beløp i sin private økonomi, i motsetning til utgifter som lett kan tallfestes og har pengevirksomhet.

Vi mener derfor at dagens finansielt orienterte kommuneregnskap gir mer relevant informasjon for politiske beslutninger enn regnskapslovens regnskap som produserer regnskapsdata ment for forretningsprognoser om størst mulig inntjening.

Validitet av regnskapsinformasjon som både kommunelovens og regnskapslovens regnskap angir kan kritiseres. Kommuneregnskapet er ikke et rendyrket finansielt orientert regnskapssystem som kompliserer reglene. Likevel er validitet til regnskapsdata som regnskapslovens regnskap leverer enda svakere da det inneholder flere subjektive føringer.

Ved NPM inspirerte reformer i Norge har krav til sammenlignbar regnskapsinformasjon mellom kommunale etater og private virksomheter blitt satt på dagsorden. Vår dokumentanalyse viser at dagens kommuneregnskap kan sammenlignes med regnskapslovens regnskap med tilleggsberegninger. Uansett regnskapssystem så vil det være behov for tilleggsinformasjon som belyser andre viktige økonomiske forhold som ikke kommer direkte frem i resultatbegrepene. Når det gjelder kostnadsinformasjon så vil dette kunne være et godt supplement i kommuneregnskapet så lenge det ikke går på bekostning av utgiftsrapportering. Ut i fra vurderinger i oppgaven så gir det eksisterende regnskapssystemet i kommunal sektor et godt grunnlag for kostnadsanalyser. Kommunene rapporterer regnskapsdata til KOSTRA og her vises også avskrivningene på tjenesteområdene. Dette har gitt bedre mulighet for å sammenligne regnskapstall i kommuneregnskapet med kostnadene for private virksomhet. I en anbudssituasjon vil sammenligningen av anbud uansett ikke kunne baseres på regnskapstall alene (KRD, 2008). Et regnskap gir tall for analyser og vil ikke ha betydning for sammenligninger (Jensen, 2008). Våre vurderinger er i tråd med KRD sine konklusjoner i brev til Kommunal- og forvaltningskomiteen (16.12.2008).

Regnskapsinformasjon er aldri nøytral og valg av regnskapsmodell i kommunal sektor kan gi både politiske og økonomiske konsekvenser. Noen av dem er privatisering av kommunale virksomheter, forsterket fokus på egenkapitalutviklingen enn styringsmessig ønskelig og større press på kommuneøkonomi.

2. Vil anvendelse av regnskapslovens bestemmelser vedrørende avskrivninger løse vedlikeholdsproblemet i kommunal sektor?

Den viktigste forskjellen mellom dagens kommuneregnskap og regnskapslovens regnskap er at det er låneavdrag og ikke årlige avskrivninger som inngår i netto driftsresultat i kommuneregnskapet. Denne forskjellsbehandlingen er også et av de viktigste argumentene i diskusjonen om hvorvidt dagens regnskapsmodell i kommunal sektor skal endres.

Vi har foretatt dokumentanalyse av regelverket som dagens kommuneregnskap bygger på og uttalelser fra fagekspertene. Vår konklusjon er at denne forskjellen elimineres med at kommuner også beregner avskrivninger. Kapitalslitet vises i driftsregnskapet og påvirker også egenkapitalen i balanseregnskapet. Både i dagens kommuneregnskap og i et resultatorientert regnskap skal årets vedlikehold resultatføres. En utsettelse av vedlikehold vil gi et bedre handlingsrom på kort sikt for begge regnskapsmodellene.

Eksemplet på bokføringen av avskrivninger i en privat bedrift illustrerte at selv om avskrivninger vises som kostnad i resultatregnskapet, fører ikke dette til disponering av finansielle midler som kan brukes til vedlikehold. Mening med avskrivninger med resultateffekt i regnskapslovens modell er å vise et mer riktig bilde av selskapets økonomiske situasjon for beslutningsformål (dele utbytte, avvikle drift, selge virksomhet osv). I kommuneregnskapet er det mer aktuelt med et regnskapsmessig resultat som viser hvor mye midler en kommune har igjen til disposisjon til forskjellige formål (skole, sykehjem, barnehage osv).

Vår konklusjon er at det ikke er hensiktsmessig å innføre lønnsomhetsregnskap i kommunal sektor av hensyn til behovet for vedlikehold. En endring av kommuneregnskapet til regnskapslovens modell vil ikke endre vedlikeholdssituasjonen i kommunal sektor. Avskrivningene gjenspeiler ikke faktisk vedlikeholdsbehov eller kostnader ved gjenanskaffelse. Avsetninger og finansiering av investeringer i kommuner bør skje etter en lokal politisk vurdering om lokale behov og prioriteringer. For å forbedre vedlikehold av bygningsmassene må kommunestyre bevilge mer penger til dette formålet og innføring av regnskapslovens regnskap der avskrivninger påvirker regnskapsresultat i seg selv vil ikke endre situasjonen med dårlig vedlikehold i kommunesektoren.

3. Hvilken regnskapsmodell passer best for anvendelse i kommunal sektor ut fra grunnleggende prinsipper, resultatoppstilling og balanse?

Teoretisk analyse foretatt i oppgaven viser at selv om regnskapsprinsippene i dagens kommuneregnskap og et regnskap etter regnskapsloven er forskjellige, er mye av regnskapsføringen likevel lik i praksis. Dette fører til at regnskapene gir mye av den samme regnskapsinformasjon. Empirisk analyse av årsregnskap til Aker og Ullevål sykehus HF for

2005 og 2006 kunne bekrefte våre teoretiske vurderinger om at dagens kommuneregnskap viser kapitalkostnader og hva det koster å drive offentlig virksomhet.

Grunnleggende prinsipper i dagens kommuneregnskap er utarbeidet for å gi regnskapsinformasjon tilpasset beslutningstakernes behov i kommunal sektor. Vi mener at det ikke vil være hensiktsmessig å endre kommuneregnskapet til regnskapslovens modell hvor prinsippene sikrer regnskapsdata som er ment å tilfredsstille behovene til beslutningstakere i privat sektor.

Balansen i kommuneregnskapet har omtrent samme oppstilling som etter regnskapsloven. Også hovedreglene for verdivurdering er de samme. Vi konkluderer med at dagens kommuneregnskap gir minst like god oversikt over eiendeler, egenkapital og gjeld som balanse i regnskapslovens modell. Vi vil også påpeke at egenkapitalkonti i dagens kommuneregnskap er mer informative enn i regnskapslovens modell ved at kapitalkonto forteller hvor mye av anleggsmidler er finansiert med egen kapital.

Det sentrale resultatbegrepet for en kommune er netto driftsresultat. Dette resultatbegrepet gir oss oversikt over forholdet mellom årets tilgang på driftsmidler og bruken av disse. Et positivt netto driftsresultat kan kommunen avsette til fond eller overføre investeringsregnskapet til egenfinansiering av investeringer. Årsresultatet til en privat bedrift viser hvor lønnsom driften er.

Vi mener at det er en fordel at netto driftsresultat i kommuneregnskapet forteller om kommunenes likviditet og ikke om egenkapitalutvikling. Således gir kommuneregnskapet total sett mer informasjon enn regnskapslovens regnskap og dette gjenspeiler kompleksiteten av kommunenes aktiviteter.

Forskjellen mellom de to regnskapssystemene vil i første rekke være om resultatoppstillingen er egenkapitalorientert, det vil si om alle inntekter og kostnader som påvirker egenkapitalen har resultateffekt, eller om kun finansielle størrelser som påvirker arbeidskapitalen inngår i resultatbegrepet.

Vi er uenige i konklusjonen som ble gjort av flere fageksperter at egenkapitalfokuset må bli sterkere i kommuneregnskapet. Vi begrunner vår mening med følgende argumenter:

1. Selv om resultatbegrep er forskjellige i regnskapslovens og kommunelovens modell er balansestørrelsen på egenkapital lik i begge modellene.
2. Balansen i dagens kommuneregnskap viser endring av egenkapital og driftsregnskapet viser likviditetsutviklingen. Med bakgrunn i de beslutninger som skal fattes i en kommune så gir dette oss mer relevant informasjon enn regnskapslovens modell.
3. Dagens kommuneregnskap har resultatoppstilling som skiller mellom drifts- og investeringsposter. Det ser vi på som en fordel for økonomistyring i kommunal sektor.

I vårt empiriske case kunne vi se at hvis regnskapet til Aker sykehus ble ført etter kommunale forskrifter, ville driftsresultatet vært bedret med 194,4 millioner i 2005 og med 191,7 millioner i 2006. For Ullevål ville netto driftsresultat bedres med 172,2 millioner i 2006 og 279,4 mill.kr i 2005¹⁴. Differansen vil oppstå så lenge avskrivningene ikke er lik avdrag på lån. En av grunnene til de store underskuddene i Helseforetakene har vært knyttet til nettopp dette elementet. Avskrivningene, en kalkulert størrelse for hva det koster å benytte anleggsmidlene. Denne kostnaden klarer ikke foretakene å bære.

Funn i vårt empiriske studie bekrefter antakelsen om at endring til egenkapitalorientert regnskap vil endre prioriteringer. For å dekke underskudd som oppstod på grunn av avskrivningene og for at sykehusets egenkapital ikke skal tapes, må avskrivningene årlig inntjenes gjennom driften. Det vil innebære at tjenestene sykehusene utfører må være bedriftsøkonomisk lønnsomme. Det er i strid med myndighetenes krav om å behandle alle pasientene som kommer inn.

Endring av dagens kommuneregnskap til regnskapslovens modell hvor avskrivninger har resultatvirkning kan føre til lignende effekter i kommunesektoren.

4. Viser kommuneregnskapet hva det koster å produsere tjenester for innbyggere?

Et av argumentene for å innføre regnskapslovens regnskap i kommunal sektor er påstanden om at kommuneregnskapet i motsetning til forretningsbasert regnskap ikke viser hva det koster å produsere tjenester for innbyggere. I helseforetaksproposisjonen fra 2002 kritiseres

¹⁴ Forutsetter de samme inntektsrammene

blant annet regnskapssystemet i sykehusene for at det er for lite bevissthet om innsatsfaktoren kapital og dersom vi ønsker å vite hva offentlige tjenester egentlig koster, er vi nødt til å ta hensyn til dette elementet.

Vi har i vår empiriske analyse gjort om driftskostnadene i resultatregnskapet til Aker og Ullevål for årene 2005 og 2006 til driftsutgifter vurdert i tråd med kommunale forskrifter med gjeldende periodiseringsregler. Analysen som ble foretatt i kapittel 5.3.1 viste at differansen mellom kostnader og utgifter er mellom 1,8-2,2 % i sum av totale driftskostnader. Antakelig er avviket mindre, men siden vi manglet opplysninger om hva som ligger i ”øvrige driftskostnader”, kunne vi ikke finjustere den.

På grunnlag av vår teoretiske analyse av bokføringsregler vedrørende avskrivninger og renter på lån konkluderer vi med at informasjonen om kapitalkostnader ville uproblematisk fås hvis sykehusets regnskap ble ført etter kommunelovens prinsipper.

Både den teoretiske analysen i kapittel 4.2 og empirisk analysen i kapittel 5.3.1 gir oss et godt grunnlag til å konkludere med at selv om kommuneregnskapet benytter andre periodiseringsprinsipper enn regnskapslovens regnskap, gir kommuneregnskapet informasjon om kapitalkostnader og hva det koster å drive offentlig virksomhet. Den teoretiske forskjellen mellom utgiftsbegrepet og kostnader som forbruket av ressurser er ikke nødvendigvis forskjellig i praksis. Anskaffelsestidspunktet kan godt være likt forbrukstidspunktet. Siden sykehusenes virksomhet hovedsakelig er produksjon av tjenester i ulike former, og ikke vareproduksjon, vil tilfellet for et sykehus i stor grad være slik at anskaffelsen av innsatsfaktorer i en periode er lik forbruket av de samme innsatsfaktorene i samme periode.

5. Vil regnskapslovens modell gi bedre økonomistyring i kommunal sektor?

I oppgaven har vi drøftet hvilke budsjett og regnskapsprinsipper kommuneregnskapet bør baseres på med bakgrunn i de behov for økonomistyring kommunal virksomhet har. Vi har videre sett på mulige konsekvenser ved oppløsning av det tradisjonelle budsjettssystemet for kommuneregnskapet.

Etter endringen av regnskapsprinsipp i Helseforetakene ble budsjettet erstattet av et overordnet bestillingsbrev fra Helse- og omsorgsdepartementet. Siden det nye

økonomistyringssystemet ikke har opplegg for budsjettering og det ikke stilles krav om utarbeidelsen av budsjettet fra Helse- og omsorgsdepartementet, finner vi ikke hvordan bevilgede midler ble forbrukt i forholdt til styringsplaner. Har planene blitt holdt? Finnes det noen avvik og i så fall hvorfor? Det er vanskelig å vurdere kvaliteten på økonomistyringen ut fra årsberetningene for 2005 og 2006.

Dagens kommuneregnskap har sterk og detaljert koblingen mellom regnskap og budsjett som gir forklaring på mulige avvik. Vi mener at ved å oppløse et godt tilpasset budsjettssystem så vil man kunne miste kontrollen med bruken av ressurser. Dette vil igjen medføre at det kan bli vanskelig å prioritere riktig.

Tradisjonelle budsjetter er et viktig styringsverktøy som sikrer sterk politisk styring og gir god kontrollmulighet. Et budsjett vil i tillegg synliggjøre politiske prosesser og prioriteringer. Den detaljerte politiske styringen ble erstattet med at styrene fritt velger hvordan bevilgede midler skal fordeles til ulike formål. Uten et budsjett mister folket muligheten til å vurdere hvorvidt ressursbruken står i tråd med politiske prioriteringer og valgløfter.

I årsberetningene til Aker og Ullevål sykehus for 1999 og 2000 ble både drifts og investeringsdelen gjennomgått og det ble knyttet kommenterer til alle avvik i regnskapsposter i forholdt til justert budsjett. I årsberetningen for 2005 og 2006 kommenteres lønnsomhetsresultatet med få setninger. Investeringsprosjekter kommenteres ikke i det hele tatt.

Ved å bruke erfaringene med innføringen av regnskapslovens modell i helseforetakene prøvde vi å finne ut om at denne modellen er bedre egnet til økonomistyring i kommunal sektor enn dagens kommuneregnskap.

I oppgaven undersøkte vi årsrapporter til Aker og Ullevål sykehus for 1999, 2000, 2005 og 2006 for å se hvordan endringen av regnskapsmodellen etterfulgt med oppløsningen av eksisterende budsjettssystem påvirket den økonomiske situasjonen til disse sykehusene. Er det noen sammenheng mellom sykehusenes vanskelige økonomiske situasjon og bruken av det nye økonomistyringssystemet?

Begge sykehusene hadde regnskapsmessig merforbruk både i 1999 og i 2000. Aker sykehus fikk overskudd i 2005 og 2006 som ble forklart i årsberetningene med hendelser av engangskaraktter. Ullevål sykehus hadde fortsatt underskudd i 2005 og 2006.

Hensikten med endring av budsjett og regnskapsmodell på sykehusene var å bidra til bedre økonomistyring slik at sykehusene kan forbedre sin økonomiske situasjon.

Etter våre undersøkelser av årsrapporter/årsberetninger av Aker og Ullevål universitetssykehus fra år 1999, 2000, 2005 og 2006 har vi kommet til følgende konklusjoner:

- Bruk av to resultatbegrep i årsregnskapene for 2005 og 2006 kompliserer styringen av sykehusene og vanskeliggjør etterkontroll.
- Styringsmålene knyttet til ressursbruk og tjenesteproduksjon påvirkes ikke av nivåene på verdsetting og levetider på anleggsmidlene, mens regnskapsmessig resultat avhenger av størrelsen på avskrivninger som beregnes på grunnlag av anleggsmidlenes verdi og dens levetid. Dette misforholdet måtte skape unødvendig ekstraarbeid i forbindelse med økonomistyringsprosessen.
- I årsregnskapene for 2005 og 2006 skilles ikke investeringsutgifter ut. Det skilles ikke heller mellom kapitalinntekter og løpende inntekter mht. hva de skal finansiere. Vi klarte ikke å finne ut fra årsberetninger for 2005 og 2006 hva ekstra midlene som ble bevilget til å dekke beregnede avskrivningskostnader og som ikke skal betales, ble brukt til.

Likviditetssituasjonen så ikke spesielt lys ut for hverken Aker eller Ullevål sykehus i 2005 og 2006. Vi beregnet likviditetsgrad til Aker sykehus til 0,88 i 2005 og 0,67 i 2006. For Ullevål var likviditetsgraden 0,55 i 2005 og 0,35 i 2006. Normen for god likviditetsgrad er 2. Dette er i tråd med det beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesters rapporterte i 2007 (årsrapport for 2006) at likviditetsgraden nasjonalt ble redusert med 46 prosentpoeng fra 2002 til 2006.

I oppgaven har vi forsøkt å belyse problemstillinger som etter vår mening er av avgjørende betydning når regnskapsmodell i kommunal sektor skal velges. Vi er klar over at vi ikke har dekket hele spekter av problemer som er knyttet til dette området. Vårt mål med forskningen har vært å bidra til debatten om hvilket budsjett og regnskapssystem som bør være gjeldende i kommune-Norge.

Våre konklusjoner på problemstillinger som vi har valgt støtter hypotesen om at dagens kommuneregnskap sikrer bedre grunnlag for økonomistyring av fellesskapets midler. Den endelige konklusjonen er dermed at den finansielt orienterte regnskapsmodellen bør beholdes,

men at det finnes muligheter for forbedringer uten at vi har tatt opp denne problemstillingen i vår oppgave.

6.1 Videre forskning

Det har blitt foretatt flere studier på dette feltet før oss. For eksempel utredninger *Styring i sykehusene – har sykehusreformen gjort at vi har fått bedre beslutningsrelevante økonomiske informasjon?* (Rimasaite, A. & Winther, A. S., 2008) og *Hvordan er regnskapet i Nordlandssykehuset forandret etter sykehusreformen?* (Aasen, V., 2007). Hvilket budsjett- og regnskapsmodell passer best til sykehusene ble vurdert ut fra forskjellige synsvinkler og utredere har kommet dels til motstridende konklusjoner. Det tyder på at det trengs mer forskning på feltet.

Det som kunne vært interessant å forske videre på er erfaringer med kommunale foretak og kommunale virksomhet organisert i aksjeselskap som benytter regnskapslovens modell. Hvordan regnskapslovens prinsipper påvirker den daglige driften, prioriteringer og om de har betydning for innsyn og gjennomsiktighet? I den forbindelse kunne være aktuelt med intervju med kommunestyremedlem, virksomhetsledere og økonomimedarbeidere.

Å gjennomføre tilnærmet like studier er viktig for å eventuelt bekrefte funnene fra undersøkelser som ble gjort tidligere. Hvis det blir gjort tilstrekkelig mange konklusjoner som bekrefter hypotesen, kan de generaliseres for å bli gjeldene ikke bare for enkelte offentlige virksomheter, men hele offentlig sektor.

I vår studie argumenterte vi for at validitet av regnskapsinformasjon som kommunelovens regnskap leverer kan kritiseres. Som flere påpeker (for eksempel Dyrhol og Monsen) kan dagens regnskapssystem i kommunal sektor ikke kalles for et rent finansielt orientert regnskapssystem siden den har i seg flere elementer fra lønnsomhetsregnskap.

I kommuneregnskapet håndteres nemlig enkelte forhold som et unntak fra den finansielle orienteringen. Et eksempel på dette er bruk av lån og føring av pensjonsforpliktelser. Både

Dyrhol og Monsen mener at det må gjøres noe med dette. For å løse problemet foreslår Dyrhol (2012) å innføre lønnsomhetsregnskap i kommunesektor, mens Monsen (2011) råder til å fjerne posterings som ikke hører til et finansielt regnskap og i stedet legge til flere obligatoriske noter som dekker manglende informasjon. Han mener at anordningsprinsippet har glidd ut og at det nå trekkes i retning av et fullperiodisert regnskap. Han mener at det nå må reverseres og gå tilbake til et rent pengeregnskap.

En mulig videre studie kan ta utgangspunkt i nettopp dette.

Litteraturliste

Aasen, V. O.(2007). *Hvordan er regnskapet i Nordlandssykehuset forandret etter sykehusreformen?* Mastergradsoppgave i bedriftsøkonomi, Høgskolen i Bodø. Lokalisert på http://brage.bibsys.no/hibo/handle/URN:NBN:no-bibsys_brage_4063

Aker universitetssykehus HF. (2006). *Årsrapport 2005*. Aker universitetssykehus HF

Aker universitetssykehus HF. (2007). *Årsrapport 2006*. Aker universitetssykehus HF

Andersen, S.S. (1997). *Casestudier og generalisering: Forskningsstrategi og design*. Bergen, Fagbokforlaget

Baldersheim, H. & Rose L. (2005). *Det Kommunale laboratorium: teoretiske perspektiver på lokal politikk og organisering*. Bergen, Fagbokforl.

Berge, Ø., Hagen, I. & Trygstad, S.(2009). *Nytt regnskapssystem i tre statlige virksomheter. En intervjuundersøkelse*. (Fafo - rapport 2009:52). Lokalisert på <http://www.fafo.no/pub/rapp/20142/index.html>

Busch, T., E. Johnsen, et al. (2009). *Økonomistyring i det offentlige*. Oslo, Universitetsforlaget

Dyrhol, I. Kommunerekneskap. *Kommunal økonomi*, 2012(3)10

Eilertsen R. & Bjerke P. (2009). *Når tall blir politikk*. Oslo, For velferdsstaten

Finansdepartementet.(2003). *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. (Norges offentlige utredninger [NOU] 2003: 06). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2003/nou-2003-06/2.html?id=118586>

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk. *Tidspunkt for regnskapsføring av utgifter, utbetaling og tap i kommuneregnskapet. Juni 2010*. (2010). Lokalisert på http://www.gkrs.no/edokumenter/rammeverk/Notat_HU_Utgiftsforing_styrevedtatt_100622.pdf

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk. *Kommuneregnskapet. Rammeverk og grunnleggende prinsipper. Desember 2011*. (2011). Lokalisert på http://www.gkrs.no/edokumenter/rammeverk/Notat_Rammeverk_fastsatt_111215.pdf.

Foreningen for god kommunal regnskapsskikk. *KRS 5: Endring av regnskapsprinsipper, regnskapsestimer og korrigering av tidligere års feil. Fastsatt som KRS av styret i foreningen GKRS 08.10.2010, med endringer 21.06.2012*, (2012), Lokalisert på <http://www.gkrs.no/index.php/component/content/article/19-kommunal-regnskapstandard/kommunal-regnskapstandard/112-krs-5-endring-av-regnskapsprinsipper-regnskapsestimer-og-korrigering-av-tidligere-ars-feil>

Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner). (2000)
Lokalisert på <http://www.lovdata.no>

Hafstad, A. (2006, 15. august) *Fornuft og følelser i Helse-Norge*, *Aftenposten*. Lokalisert på <http://www.aftenposten.no/meninger/kommentarer/article1421774.ece>

Hagen, K., (2009). *Offentlig sektor: - et nødvendig gode*. Hovedorganisasjonen for universitets- og høyskoleutdannede (UNIO, november 2009). Lokalisert på [http://www.unio.no/kunder/unio/mm2011.nsf/lupgraphics/Offentlig_sektor.pdf/\\$file/Offentlig_sektor.pdf](http://www.unio.no/kunder/unio/mm2011.nsf/lupgraphics/Offentlig_sektor.pdf/$file/Offentlig_sektor.pdf) , 28.3.2013

Hanstad, P., (2010). *Offentlige regnskap er misvisende*. (Pressmeldingen, 18.03.2010). Lokalisert på www.revisorforeningen.no

Helse- og omsorgsdepartementet (2000-2001). Om lov om helseforetak m.m. (helseforetaksloven). (Ot.prp. nr. 66, 2000-2001). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/regpubl/otprp/20002001/otprp-nr-66-2000-2001-.html?id=165010>

Helsedirektoratet. (2012) *Samdata 2011- Helseforetakenes økonomiske situasjon - Likviditet*. Hentet 02.05.2013, fra <http://helsedirektoratet.no/sites/samdata/utviklingstrekk/helseforetakenes-okonomiske-situasjon/likviditet/Sider/default.aspx>

Helse- og omsorgsdepartementet. (2005-2006) *St.prp. nr. 1 - For budsjettåret 2006*. Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/regpubl/stprp/20052006/stprp-nr-1-2005-2006-/5/4/1.html?id=292903>

Helse- og omsorgsdepartementet. (2007) *Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenestens årsrapport for 2006*. (Pressemelding, 03.07.2007 nr. 71) Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/Pressesenter/pressemeldinger/2007/Beregningsutvalget-for-spesialisthelsetj.html?id=475832>

Helse- og omsorgsdepartementet. (2008). Fordeling av inntekter mellom regionale helseforetak. (Norges offentlige utredninger [NOU] 2008:2). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/en/dep/hod/dok/nouer/2008/nou-2008-2.html?id=497898>

Innstilling fra kommunal- og forvaltningskomiteen om representantforslag fra stortingsrepresentantene Per-Willy Amundsen, Oddvar Hallset Reiakvam, Ib Thomsen og Jørund Rytman om å utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven. Lokalisert på <http://www.stortinget.no/no/Saker-og-publikasjoner/Publikasjoner/Innstillinger/Stortinget/2008-2009/inns-200809-188/>

Jacobsen, D. I., Johnsen, Å. & Robertsen K. (1995). *Resultatvurdering i offentlig sektor*. Oslo: Kommuneforlaget.

Jensen, B. & Bollingmo, M. (2007). *Helsereform: utfordringer og løsninger* (Vol. nr 15-2007). Elverum: Høgskolen.

Jensen, B.(2008) *Økonomisk styring av helseforetakene? Rødt! Marxistisk tidskrift, 2008(3)*. Lokalisert på <http://marxisme.no/index.php/2008/nr-3-2008/307-bjarne-jensen>

Jensen, B. (2009). *Helseforetakene – offentlig tjenesteproduksjon eller forretning* (Notat 20.01.09)

Jensen, B., & Monsen, N.(2009). *Regnskap i stat og kommuner. Om dagens regnskap og et alternativ*. (Høgskolen i Hedmark. Rapport nr.7, 2009). Elverum: Høgskolen i Hedmark.

Johannessen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Abstrakt.

Kalager, K. (2010) *Reliabilitet og validitet i forvaltningsrevisjon*. *Kommunerevisoren*, 2010(6), 8-9 Lokalisert på: http://tidsskrift.nkrf.prosjektweb.net/KomRev_0610.pdf

Karfjell, E. (2001) *Hun vil bringe sykehusene i balanse*. *Revisjon og regnskap* 2001(4) Lokalisert på <http://www.revisorforeningen.no/d9054255/revisjon-og-regnskap-4-2001>

Kommunal- og regionaldepartementet.(2000). Om lov om endringer i lov 25.september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner m.m.(Ot.prp.nr.43, 1999-2000). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/Rpub/OTP/19992000/043/PDFA/OTP199920000043000DDDPDF A.pdf>

Kommunal- og regionaldepartementet. (2004). *Effekter og effektivitet*. (Norges offentlige utredninger [NOU] 2004:2). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/Rpub/NOU/20042004/002/PDFS/NOU200420040002000DDDPDF FS.pdf>

Kommunal- og regionaldepartementet.(2004). *Velholdte bygninger gir mer til alle. Om eiendomsforvaltningen i kommunesektoren*.(Norges offentlige utredninger [NOU] 2004:22). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/krd/dok/nouer/2004/nou-2004-22.html?id=387767>

Kommunal- og regionaldepartementet.(2005). *Fordeling, forenkling, forbedring. Inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner*.(Norges offentlige utredninger [NOU]

2005:18). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/nb/dep/krd/dok/nouer/2005/nou-2005-18.html?id=155574>

Kommunal- og regionaldepartementet.(2006). *Kommuneregnskapet - Effektiv ressursbruk og formuesbevaring*. (Rapport fra arbeidsgruppe nedsatt av KRD. Juni 2006). Lokalisert på [http://www.regjeringen.no/upload/kilde/krd/rap/2006/0021/ddd/pdfv/288827-rapport - kommuneregnskapet -effektiv ressursbruk og formuesbevaring.pdf](http://www.regjeringen.no/upload/kilde/krd/rap/2006/0021/ddd/pdfv/288827-rapport_-_kommuneregnskapet_effektiv_ressursbruk_og_formuesbevaring.pdf)

Kommunal- og regionaldepartementet.(2008). *Brev fra Kommunal- og regionaldepartementet v/statsråden til kommunal- og forvaltningskomiteen, datert 16. desember 2008*. Lokalisert på <http://www.stortinget.no/Global/pdf/Innstillinger/Stortinget/2008-2009/inns-200809-188.pdf>

Kommuneloven, LOV 1992-09-25 nr 107. (1992). Lokalisert 1.05.2013 på Lovdata

Kommunesektorens organisasjon (1998), *Nye budsjett og regnskapsregler*.(Et fellesprosjekt mellom Kommunenes sentralforbund og Norges Kemner og kommunekassererforbund (NKK). April 98). Lokalisert på <http://home.hio.no/~bjornein/KSNKKBudregn.htm> 18.3.13

Kommunesektorens organisasjon(2007), *Bærekraftig kommuneøkonomi*, (ECON - rapport nr.2007-014, Prosjekt nr.49760). Lokalisert på http://www.ks.no/PageFiles/1092/064013Hvorfor_overskudd_rapport.pdf

Kristoffersen, T. (2002). *Årsregnskapet – en grunnleggende innføring*. Bergen, Fagbokforlaget

Kvifte, S. S. (2004). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo, DnR forl.

Kvifte, S. S. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo, DnR forl.

Kvifte, S. S., Tofteland, A. & Brenhoft, A.C. (2011). *Finansregnskap: god regnskapsskikk og IFRS*. Bergen, Fagbokforl.

Lie, K., Mauland, H., & Aastvedt, A. (2005). *Formuesbevaring, kapitalkostnader og resultatbegreper - et underlag for å vurdere endringer i kommuneregnskapet*.

(Telemarksforskning – Bø. Rapport nr.219, 2005). Lokalisert på

<http://www.tmforsk.no/publikasjoner/filer/1075.pdf>

Lindset, G. (2006) Sykehuskampen – folkelig opprør mot staten og helsebyråkratene. *Rødt!*

Marxistisk tidsskrift, 2006(4). Lokalisert på <http://marxisme.no/2006/04/gunnvald-lindset.php3>

Lønnsomhetsregnskap i staten er bra. (2009). Utsalg av det offentlige til laveste bud...

Opptrykk av artikler, kronikker og leseinnlegg i Klassekampen i per.14.2.2009-26.8.2009,

s.19

Magnussen, J., Bryne, H., Fålun, M. N., Batalden, C. M., Øhrn, K. G., & Østergren, K.(2006). *Årsrapport. Beregningsutvalget for spesialisthelsetjenesten. Juli 2006*. (Oslo 30-06-2006).

Lokalisert på http://www.regjeringen.no/upload/HOD/SHA/285931-bus_arsrapport_2006_-_endelig_30_06_2006.pdf

Monsen, N. (2008). *Økonomistyring og regnskap i offentlige organisasjoner*. *Magma*

2008(6).64-77 Lokalisert på <http://www.magma.no/oekonomistyring-og-regnskap-i-offentlige-organisasjoner>

Monsen, N. (2011) *Statsregnskapet og kommuneregnskapet – Om utviklingen til nå og veien videre*. Elverum: Høgskolen i Hedmark

Monsen, N. (2011) *Om kommuneregnskapet- en kommentar*. Kommunal økonomi, 2011(5), 6-10

Monsen, N.(2012). Regnskapsføring av pensjon i kommuner: En kommentar til Revisorforeningen. *Kommunal økonomi*, 2012(1), 12-14.

Mydske, P. K., D. H. Claes, et al. (2007). *Nyliberalisme: ideer og politisk virkelighet*. Oslo, Universitetsforl.

Namskau, T, B.(2010). Nøkkeltall og tolkninger, pass på! Forretningsanalyse.no. Lokalisert på <http://www.forretningsanalyse.no/Hjem/tabid/39/entryid/32/Nokkeltall-og-tolkninger-pass-pa.aspx>

Norges Kommunerevisjonsforbunds revisjonskomite. (2011). *Informasjonsskriv 02/2011 – normalberetninger i kommunal sektor for regnskapsåret 2010*. Oslo, 28.1.2011. Lokalisert på [http://www.sfj.no/sff/k2pub.nsf/viewAttachments/C1256B3B0048DA1DC125782A004C9DF2/\\$FILE/11007643.PDF](http://www.sfj.no/sff/k2pub.nsf/viewAttachments/C1256B3B0048DA1DC125782A004C9DF2/$FILE/11007643.PDF)

Newberry, S. (2012). Bruk av forretningsorienterte regnskaper i New Zealands sentralregjering: Oppnådde resultater og nye refleksjoner. *Fagbladet Samfunn økonomi*, 2012(1), 7-15.

Oslo kommune. (2000). *Årsberetning 1999 Aker sykehus*. Oslo kommune

Oslo kommune. (2001). *Årsberetning 2000 Aker sykehus*. Oslo kommune

Oslo kommune. (2000). *Årsberetning 1999 Ullevål sykehus*. Oslo kommune

Oslo kommune. (2001). *Årsberetning 2000 Ullevål sykehus*. Oslo kommune

Oslo universitetssykehus. (2010) *Om oss*. Hentet 02.05.2013, fra <http://www.oslo-universitetssykehus.no/OMOSS/Sider/side.aspx>

Pedersen, A., O.(2012). Direkte feil om kommuneregnskapet. *Kommunal økonomi*, 2012(2), 26-28

Pedersen, A., O.(2012). Kommentar til artikkelforfatteren av ”Kommunerekneskap”. *Kommunal økonomi*, 2012(3)11-13

Pedersen, A., O. (2010). Usannheter om kommuneregnskapet. *Kommunal økonomi*, 2010 (8) 4

Pedersen, O., P. (2013). Vil ha nytt kommuneregnskap. *Kommunal rapport*, 5.02.13, Lokalisert på http://kommunal-rapport.no/artikkel/Vil_ha_nytt_kommune_173_regnskap

Pettersen, I. J. & Nyland, K. (2008) *Mellom politikk og marked – om styringsutfordringer i statlige helseforetak*. Magma nr 4 2008 Lokalisert på <http://www.magma.no/mellom-politikk-og-marked-om-styringsutfordringer-i-statlige-helseforetak>

Regnskapsloven, LOV-1998-07-17-56. § 4.(1998). Lokalisert 29.4.2013, på Lovdata

Regnskapsprinsipper. Regnskapsloven kapittel 4: grunnleggende regnskapsprinsipper.
Frittstående portal til rettskilder, informasjon og nyheter på økonomiske fagområder.(s.a).
Lokalisert 30.4.2013, på http://www.revisjon.no/spesielle_tema_regnskap

Representantforslag nr. 18 (2008–2009), *Representantforslag fra stortingsrepresentantene Per-Willy Amundsen, Oddvar Hallset Reiakvam, Ib Thomsen og Jørund Rytman om å utrede konsekvensene av å gjøre kommuner og fylkeskommuner regnskapspliktige etter regnskapsloven.*, Dokument nr. 8:18 (2008-2009). Lokalisert på <http://www.stortinget.no/Global/pdf/Representantforslag/2008-2009/dok8-200809-018.pdf>

Representantforslag 73 S,(2011–2012), *Representantforslag fra stortingsrepresentantene Bård Hoksrud, Ingebjørg Godskesen, Jan-Henrik Fredriksen, Arne Sortevik, Ketil Solvik-Olsen og Jørund Rytman om å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor.*, Dokument 8:73 S (2011–2012), Lokalisert på <http://www.stortinget.no/Global/pdf/Representantforslag/2011-2012/dok8-201112-073.pdf>

Riksrevisjonen (2009-2010). *Riksrevisjonens undersøkelse av økonomistyring i helseforetakene.* Dokument 3:3 (2009–2010) Bergen, Fagbokforlaget
<http://www.riksrevisjonen.no/SiteCollectionDocuments/Dokumentbasen/Dokument3/2009-2010/Dokument%203%203%202009%202010.pdf>

Rimasaite, A. & Winther, H. S. (2008). *Styring i sykehusene. Har sykehusreformen gjort at vi har fått bedre beslutningsrelevant økonomisk informasjon?* Masteroppgave, Norges handelshøyskole. Lokalisert på http://brage.bibsys.no/nhh/bitstream/URN:NBN:no-bibsys_brage_23661/1/Rimasaite%20og%20Winther%202008.pdf

Rønning, T., (2011). Privat og kommunalt regnskap: Avskrivning har samme resultateffekt! *Regnskap, 2011*(2), s.18-20, Lokalisert på <http://revregn.no/pdf/2011/2-18-20.pdf> 1.4.2013

Storøy, I, B.(2009). Et regnskap å styre etter. *Utsalg av de offentlige til laveste bud...*, *Opptrykk av artikler, kronikker og leseinnlegg i Klassekampen i per.14.2.2009-26.8.2009*, 38-39.

Sosial- og helsedepartementet. (1996-1997). *Hvem skal eie sykehusene?* (Norges offentlige utredninger [NOU] 1996:5). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/en/dep/hod/dok/nouer/1996/nou-1996-5.html?id=140503>

Sosial- og helsedepartementet. (1996-1997). Tilgjengelighet og faglighet – Om sykehus og annen spesialisthelsetjeneste. (St.meld. nr. 24, 1996-1997). Lokalisert på http://www.regjeringen.no/nb/dep/hod/dok/regpubl/stmeld/19961997/st-meld-nr-24_1996-97.html?id=191073

Sosial- og helsedepartementet. (1999). *Hvor nært skal det være? Tilknytningsformer for offentlige sykehus* (Norges offentlige utredninger [NOU] 1999:15). Lokalisert på <http://www.regjeringen.no/en/dep/hod/dok/nouer/1999/nou-1999-15.html?id=141741>

Sosial- og helsedepartementet. (2001). *Sykehusreformen – noen eierperspektiver*. Lokalisert på <http://www.sykehusplan.org/data/sykehusreformen.pdf>

Sunde, Ø.(2006). *Kommuneregnskapet*. NKK Kommunaløkonomisk Forlag.

Tranøy, B., S.(2009), *Makt, interesser og legitimitet på veien fram mot nye regnskapsstandarder*. (Fafo -notat 2009:07). Lokalisert på <http://www.fafo.no/pub/rapp/10081/10081.pdf>

Tranøy, B., S.(2009). Revisorer styrer. *Klassekampen*, 28.5.09, s.10.

Tranøy, B, S.(2009). Svar om statlige regnskap. *Utsalg av de offentlige til laveste bud...*, *Opptrykk av artikler, kronikker og leseinnlegg i Klassekampen i per.14.2.2009-26.8.2009*, 39-40.

Ullevål universitetssykehus HF. (2006). *Årsrapport 2005*. Ullevål universitetssykehus HF

Ullevål universitetssykehus HF. (2007). *Årsrapport 2006*. Ullevål universitetssykehus HF

Veggeland, N. (2013). *Nytt perspektiv på mål- og resultatstyring*. *Magma*, 2013(1), 36-40
Lokalisert på <http://www.magma.no/nytt-perspektiv-pa-mal-og-resultatstyring>

Voldnes, F. (2007). *Helseforetakene – forretningsmessig drevne foretak i en større reform. Alternativ evaluering av helseforetaksreformen*. Folkebevegelsen for lokalsykehusene. September 2007. 29-38
http://www.sykehusaksjonkongsberg.net/alternativ_evaluering_sykehusreform_2007.pdf

Voldnes, F. *Helseforetakene – forretningsmessig drevne foretak i en større reform, Innledning på landskonferanse til LO Stat, september 2008*. Lokalisert på

<http://www.lo.no/s/Samfunn/Offentlig-sektor-/Helseforetakene----forretningsmessig-drevne-foretak-i-en-storre-reform-/?c=16&t=681>

Yin, R. K. (2003). *Case study research: design and methods*. Thousand Oaks, Calif.: Sage.

Østre, S. (2007). *Resultatstyring i offentlig forvaltning*. (Høgskolen i Hedmark: Rapport nr. 13, 2007). Elverum: Høgskolen i Hedmark.

VEDLEGG

Vedlegg 1: Beregning av vareutgift og differansen mellom vareutgifter og varekostnader. Studieobjekt – Aker universitetssykehus HF. Grunnlag – årsregnskap for 2005 og 2006

Utklipp fra årsregnskap for Aker universitetssykehus HF for 2005.

Note 2 Varer		
(Alle beløp i NOK 1000)		
	2005	2004
Sentrallager	1 584	1 787
Sterillager	1 692	1 518
Væskesentral	561	420
Øvrige beholdninger	948	1 110
Sum	4 785	4 834

Utklipp fra årsregnskap for Aker universitetssykehus HF for 2006.

Note 2 Varer		
Varebeholdning:		
(Alle tall i NOK 1000)		
	2006	2005
Sentrallager	1 714	1 584
Sterillager	2 485	1 692
Væskesentral	577	561
Hov edlager, kjøkken	282	948
Sum	5 058	4 785
Varekostnad:		
(Alle tall i NOK 1000)		
	2006	2005
Kjøp av medisinsk forbruksmaterieill	277 269	254 864
Andre varekostnader	30 987	26 772
Sum varekostnad	308 256	281 636

Ved beregning av vareutgifter benyttes følgende formel: **Vareutgift=Varekostnader-Lager 1.januar+Lager 31.des.**

Vareutgift 2005= $281\,636\,000^1 - 4\,834\,000^2 + 4\,785\,000^3 = 281\,587\,000$

Differansen mellom varekostnader og vareutgifter for 2005 = $281\,636\,000 - 281\,587\,000 = 49\,000$

Vareutgift 2006= $308\,256\,000^4 - 4\,785\,000^5 + 5\,058\,000^6 = 308\,529\,000$

Differansen mellom varekostnader og vareutgifter for 2006 = $308\,256\,000 - 308\,529\,000 = -273\,000$

Vedlegg 2: Beregning av vareutgift og differansen mellom vareutgifter og verekostnader. Studieobjekt – Ullevål universitetssykehus HF. Grunnlag – årsregnskap for 2005 og 2006

Utklipp fra årsregnskap til Ullevål universitetssykehus HF 2005			
Note 2 Varer			
Varebeholdning:			
		2005	2004
Sentrallager		3 194	2 326
Sterillager		3 956	2 731
Væskesentral		1 718	1 313
Blodlager		17 586	14 757
Sum	3	26 454	21 127
Utklipp fra årsregnskap til Ullevål universitetssykehus HF 2006			
Note 2 Varer			
Varebeholdning:			
		2006	2005
Sentrallager		3 177	3 194
Sterillager		3 145	3 956
Væskesentral		1 760	1 718
Blodlager		10 693	17 586
Behandlingshjelpemidler		3 798	0
Sum	6	22 573	26 454
Varekostnad:			
		2006	2005
Kjøp av medisinsk forbruksmateriell		604 231	589 130
Andre verekostnader		69 908	68 290
Sum verekostnad	4	674 139	657 420
Ved beregning av vareutgift benyttes følgende formel: Vareutgift= Verekostnad - Lager 1 januar + Lager 31. des			
Vareutgift 2005= 657 420 (1) - 21 127 (2) +26 454 (3) = 662 747			
Differansen mellom verekostnad og vareutgift for 2005= 657 420 - 662 747 = -5 327			
Vareutgift 2006= 674 139 (4) - 26454 (5) + 22573 (6) = 670 257			
Differansen mellom verekostnader og vareutgifter for 2006= 674 139 - 670 257 = 3 881			

Vedlegg 3: Årsregnskap Aker universitetssykehus HF 2005

Resultatregnskap 01.01-31.12

(Beløp i 1.000 NOK)

DRIFTSINTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER	NOTE	2005	2004
Basisramme	1	1 416 670	1 550 546
Aktivitetsbasert inntekt	1	687 995	515 170
Annen driftsinntekt	1	185 300	165 742
Sum driftsinntekter		2 289 966	2 231 458
Kjøp av helsetjenester		71 405	71 948
Varekostnad		281 636	270 395
Lønn og annen personalkostnad	3	1 508 244	1 469 224
Ordinære avskrivninger	4,5	156 569	163 475
Annen driftskostnad	6	215 566	279 918
Sum driftskostnader		2 233 421	2 254 960
Driftsresultat		56 545	-23 502
FINANSINTEKTER OG FINANSKOSTNADER			
Finansinntekt	6	5 127	6 814
Finanskostnader	6	593	409
Netto finansresultat		4 534	6 405
ÅRSRESULTAT		61 079	-17 097
OVERFØRINGER			
Overført fra strukturfond		-13 811	-15 050
Overført til/fra annen egenkapital		74 890	-2 047
Sum overføringer		61 079	-17 097

Eiendeler

(Beløp i 1.000 NOK)

	NOTE	2005	2004
Anleggsmidler			
Immaterielle driftsmidler			
Immaterielle eiendeler	4	<u>12 100</u>	<u>2 402</u>
Sum immaterielle eiendeler		<u>12 100</u>	<u>2 402</u>
Varige driftsmidler			
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	5	1 199 482	1 436 695
Medisinskteknisk utstyr, inventar, transportmidler og lignende	5	202 675	177 221
Anlegg under utførelse	5	<u>44 640</u>	<u>17 074</u>
Sum varige driftsmidler		<u>1 446 798</u>	<u>1 630 990</u>
Finansielle anleggsmidler			
Andre finansielle anleggsmidler	8	234 143	86 544
Pensjonsmidler	7	<u>71 242</u>	<u>66 980</u>
Sum finansielle anleggsmidler		<u>305 386</u>	<u>153 524</u>
Sum anleggsmidler		<u>1 764 284</u>	<u>1 786 916</u>
Omløpsmidler			
Varer			
Varer	2	<u>4 785</u>	<u>4 834</u>
Fordringer			
Fordringer	6	<u>119 018</u>	<u>94 077</u>
Sum fordringer		<u>119 018</u>	<u>94 077</u>
Andre finansielle omløpsmidler			
Verdipapirer Avanse Forvaltning		<u>20 596</u>	<u>20 176</u>
Sum andre finansielle omløpsmidler		<u>20 596</u>	<u>20 176</u>
Bankinnskudd, kontanter o.l.	9	<u>282 473</u>	<u>307 261</u>
Sum omløpsmidler		<u>426 872</u>	<u>426 348</u>
SUM EIENDELER		<u>2 191 156</u>	<u>2 213 265</u>

Egenkapital og gjeld

(Beløp i 1.000 NOK)

		2005	2004
Egenkapital			
Innskutt egenkapital			
Foretakskapital	10	100	100
Strukturfond	10	103 472	117 284
Annen innskutt egenkapital	10	1 462 904	1 462 903
Sum innskutt egenkapital		1 566 476	1 580 287
Opptjent egenkapital			
Annen egenkapital	10	-3 384	-78 273
Sum opptjent egenkapital		-3 384	-78 273
Sum egenkapital		1 563 092	1 502 014
Gjeld			
Avsetning for forpliktelser			
Pensjonsforpliktelser	7	78 525	111 551
Andre avsetninger for forpliktelser	12	39 186	49 328
Sum avsetninger for forpliktelser		117 711	160 878
Annen langsiktig gjeld			
Øvrig langsiktig gjeld	8	21 029	1 151
Sum annen langsiktig gjeld		21 029	1 151
Kortsiktig gjeld			
Skyldige offentlige avgifter		111 557	120 961
Annen kortsiktig gjeld	6	377 768	428 262
Sum kortsiktig gjeld		489 324	549 223
Sum gjeld		628 064	711 252
SUM EGENKAPITAL OG GJELD		2 191 156	2 213 265

Aker universitetssykehus HF

Kontantstrømoppstilling

(Beløp i 1.000 NOK)

	2005	2004
KONTANTSTRØMMER FRA OPERASJONELLE AKTIVITETER:		
Årsresultat	61 079	-17 097
Ordinære avskrivninger	156 569	163 475
Forskjell mellom kostnadsført pensjon og inn-/utbetalinger i pensjonsordninger	-37 288	-106 646
Tap/gevinst ved salg av anleggsmidler	1 268	1 841
Øvrige resultatposter uten kontanteffekt	-10 142	27 811
Endring i omløpsmidler og kortsiktig gjeld	-72 884	45 089
Netto kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter	98 603	114 473
KONTANTSTRØMMER FRA INVESTERINGSAKTIVITETER:		
Utbetalinger ved kjøp av anleggsmidler	-140 795	-67 092
Inn-/utbetalinger ved salg/kjøp av finansielle eiendeler	-2 052	-720
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter	-142 847	-67 812
KONTANTSTRØMMER FRA FINANSIERINGSAKTIVITETER:		
Utbetalinger ved nedbetaling av langsiktig gjeld	-122	0
Inn-/utbetalinger på verdipapirer	-420	1 346
Inn-/utbetalinger ved opptak/nedbetaling av øvrig kortsiktig gjeld	20 000	-162
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter	19 458	1 184
Netto endring i likviditetsbeholdning	-24 787	47 845
Likviditetsbeholdning pr 01.01.	307 261	259 416
Beholdning av bankinnskudd, kontanter og lignende pr 31.12.	282 474	307 261

Kommentarer 2004:

Foretaket overtok i 2004 eiendeler og forpliktelser relatert til rusreformen med om lag 124 mill. kroner uten kontanteffekt. I tillegg er det foretatt konvertering av gjeld til egenkapital med om lag 218 mill. kr.

Kommentarer 2005:

Salget av personalboligene er avsluttet, og inntektene fra salget er bokført som en fordring på eier med 157 mill. kr., mot tilsvarende reduksjon av eiendelene. Inntektene tilsvarte bokført verdi.

Vedlegg 4: Årsregnskap Aker universitetssykehus HF 2006

Resultatregnskap 01.01-31.12

(Beløp i 1.000 NOK)

DRIFTSINTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER	NOTE	2006	2005
Basisramme	1	1 736 445	1 416 670
Aktivitetsbasert inntekt	1	482 753	687 995
Annen driftsinntekt	1	<u>172 662</u>	<u>185 300</u>
Sum driftsinntekter		<u>2 391 859</u>	<u>2 289 966</u>
Kjøp av helsetjenester		61 461	71 405
Varekostnad	2	308 256	281 636
Lønn og annen personalkostnad	3	1 596 114	1 508 244
Ordinære avskrivninger	4,5	164 835	156 569
Annen driftskostnad	6	<u>246 634</u>	<u>215 566</u>
Sum driftskostnader		<u>2 377 300</u>	<u>2 233 421</u>
Driftsresultat		<u>14 560</u>	<u>56 545</u>
FINANSINTEKTER OG FINANSKOSTNADER			
Finansinntekt	6	11 743	5 127
Finanskostnader	6	<u>426</u>	<u>593</u>
Netto finansresultat		<u>11 317</u>	<u>4 534</u>
ÅRSRESULTAT		<u><u>25 876</u></u>	<u><u>61 079</u></u>
OVERFØRINGER			
Overført fra strukturfond		-12 225	-13 811
Overført til/fra fond for vurderingsforskjeller		0	0
Overført til/fra annen egenkapital		<u>38 101</u>	<u>74 890</u>
Sum overføringer		<u>25 876</u>	<u>61 079</u>

Eiendeler

(Beløp i 1.000 NOK)

	NOTE	2006	2005
Anleggsmidler			
Immaterielle driftsmidler			
Immaterielle eiendeler	4	<u>34 825</u>	<u>12 100</u>
Sum immaterielle eiendeler		<u>34 825</u>	<u>12 100</u>
Varige driftsmidler			
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	5	1 193 159	1 199 482
Medisinskteknisk utstyr, inventar, transportmidler og lignende	5	212 497	202 675
Anlegg under utførelse	5	<u>13 348</u>	<u>44 640</u>
Sum varige driftsmidler		<u>1 419 004</u>	<u>1 446 798</u>
Finansielle anleggsmidler			
Langsiktige fordringer på foretak i samme gruppe		293 256	225 879
Andre finansielle anleggsmidler	8	10 767	8 264
Pensjonsmidler	7	<u>83 806</u>	<u>71 242</u>
Sum finansielle anleggsmidler		<u>387 829</u>	<u>305 386</u>
Sum anleggsmidler		<u>1 841 658</u>	<u>1 764 284</u>
Omløpsmidler			
Varer	2	<u>5 058</u>	<u>4 785</u>
Fordringer			
Kortsiktige fordringer på foretak i samme gruppe		85 298	88 036
Andre kortsiktige fordringer	6	<u>31 558</u>	<u>45 496</u>
Sum fordringer		<u>116 856</u>	<u>133 532</u>
Andre finansielle omløpsmidler			
Verdipapirer Avanse Forvaltning		<u>21 164</u>	<u>20 596</u>
Sum andre finansielle omløpsmidler		21 164	20 596
Bankinnskudd, kontanter o.l.	9	<u>198 932</u>	<u>282 473</u>
Sum omløpsmidler		<u>342 010</u>	<u>441 386</u>
SUM EIENDELER		<u>2 183 668</u>	<u>2 205 670</u>

Egenkapital og gjeld

(Beløp i 1.000 NOK)

		2006	2005
Egenkapital			
Innskutt egenkapital			
Foretakskapital	10	100	100
Strukturfond	10	91 247	103 472
Annen innskutt egenkapital	10	1 462 903	1 462 904
Sum innskutt egenkapital		<u>1 554 250</u>	<u>1 566 476</u>
Opptjent egenkapital			
Annen egenkapital	10	34 719	-3 384
Sum opptjent egenkapital		<u>34 719</u>	<u>-3 384</u>
Sum egenkapital		<u>1 588 969</u>	<u>1 563 092</u>
Gjeld			
Avsetning for forpliktelser			
Pensjonsforpliktelser	7	36 354	78 525
Andre avsetninger for forpliktelser	13	44 870	39 186
Sum avsetninger for forpliktelser		<u>81 223</u>	<u>117 711</u>
Annen langsiktig gjeld			
Langsiktig gjeld foretak i samme gruppe		0	20 000
Annen langsiktig gjeld		0	1 029
Sum annen langsiktig gjeld		<u>0</u>	<u>21 029</u>
Kortsiktig gjeld			
Skyldige offentlige avgifter		118 825	111 557
Kortsiktig gjeld til foretak i samme gruppe		16 158	14 514
Annen kortsiktig gjeld	6	378 493	377 768
Sum kortsiktig gjeld		<u>513 476</u>	<u>503 838</u>
Sum gjeld		<u>594 699</u>	<u>642 578</u>
SUM EGENKAPITAL OG GJELD		<u>2 183 668</u>	<u>2 205 670</u>

Kontantstrømoppstilling

(Beløp i 1.000 NOK)

	2006	2005
KONTANTSTRØMMER FRA OPERASJONELLE AKTIVITETER:		
Årsresultat	25 876	61 079
Ordinære avskrivninger	164 835	156 569
Forskjell mellom kostnadsført pensjon og inn-/utbetalinger i pensjonsordninger	-54 735	-37 288
Tap/gevinst ved salg av anleggsmidler	311	1 268
Øvrige resultatposter uten kontanteffekt	5 116	-10 562
Endring i omløpsmidler og kortsiktig gjeld	-41 335	-72 884
Netto kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter	100 067	98 182
KONTANTSTRØMMER FRA INVESTERINGSAKTIVITETER:		
Utbetalinger ved kjøp av driftsmidler	-160 077	-140 795
Inn-/utbetalinger ved salg/kjøp av finansielle eiendeler	-2 503	-2 052
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter	-162 580	-142 847
KONTANTSTRØMMER FRA FINANSIERINGSAKTIVITETER:		
Innbetalinger ved opptak av ny langsiktig gjeld	0	20 000
Utbetalinger ved nedbetaling av langsiktig gjeld	-21 029	-122
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter	-21 029	19 878
Netto endring i likviditetsbeholdning	-83 541	-24 787
Likviditetsbeholdning pr 01.01.	282 473	307 261
Beholdning av bankinnskudd, kontanter og lignende pr 31.12.	198 932	282 473

**Vedlegg 5: Note 6 Poster som er slått sammen i regnskapet – Aker
universitetssykehus 2006**

Note 6 Poster som er slått sammen i regnskapet		
(Alle tall i NOK 1000)		
Andre driftskostnader	2006	2005
Transport av pasienter	309	360
Kostnader lokaler	30 808	30 361
Strøm- og energikostnader	30 880	27 110
Leie av utstyr	5 675	7 262
Kjøpe av støtte- og rådgivingstjenester	51 724	45 712
Vedlikeholdskostnader	44 413	34 563
Kontor- og kommunikasjonskostnader	25 869	22 396
Lisens og patentkostnader	1 914	4 504
Reiseutgifter	6 845	5 429
Øvrige driftskostnader	48 198	37 870
Sum andre driftskostnader	246 634	215 566
Finansinntekter	2006	2005
Andre renteinntekter	7 868	4 330
Renteinntekt fra foretak i samme gruppe	3 850	788
Andre finansinntekter (agio)	25	9
Sum finansinntekter	11 743	5 127
Finanskostnader	2006	2005
Andre rentekostnader	238	534
Rentekostnad foretak i samme gruppe	149	-
Andre finanskostnader (disagio)	39	59
Sum finanskostnader	426	593
Andre kortsiktige fordringer	2006	2005
Kundefordringer	15 147	5 560
Opptjente pasientinntekter	1 807	1 171
Forskudd til leverandører	6 630	8 035
Øvrige kortsiktige fordringer	7 974	19 044
Sum andre kortsiktige fordringer	31 558	33 810
Annen kortsiktig gjeld	2006	2005
Leverandørgjeld	110 390	86 324
Pålopte feriepenger	142 025	133 439
Pålopte lønnskostnader	38 320	70 470
Balanseførte øremerkede tilskudd	60 684	49 015
Annen kortsiktig gjeld	27 073	26 834
Sum annen kortsiktig gjeld	378 493	366 082

Vedlegg 6: Årsregnskap Ullevål universitetssykehus HF 2005

Resultatregnskap 01.01-31.12			
(Beløp i 1.000 NOK)			
DRIFTSINTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER	NOTE	2005	2004
Basisramme	1	2 899 404	3 080 634
Aktivitetsbasert inntekt	1	1 923 099	1 348 075
Annen driftsinntekt	1	788 171	803 310
Sum driftsinntekter		5 610 674	5 232 019
Kjøp av helsetjenester		213 128	199 920
Varekostnad	2	657 420	603 484
Lønn og annen personalkostnad	3	3 824 575	3 525 870
Ordinære avskrivninger	4,5	461 180	428 777
Annen driftskostnad	7	724 149	612 531
Sum driftskostnader		5 880 452	5 370 582
Driftsresultat		-269 778	-138 563
FINANSINTEKTER OG FINANSKOSTNADER			
Finansinntekt	7	6 848	4 011
Finanskostnader	7	10 398	5 459
Netto finansresultat		-3 550	-1 448
Resultat før skattekostnad		-273 328	-140 011
Skattekostnad		0	0
ÅRSRESULTAT		-273 328	-140 011
OVERFØRINGER			
Overført fra strukturfond		-39 030	-40 650
Overført til/fra annen egenkapital		-234 298	-99 361
Sum overføringer		-273 328	-140 011

Eiendeler

(Beløp i 1.000 NOK)

	NOTE	2005	2004
Anleggsmidler			
Immaterielle driftsmidler			
Immaterielle eiendeler	4	<u>74 029</u>	<u>40 360</u>
Sum immaterielle eiendeler		<u>74 029</u>	<u>40 360</u>
Varige driftsmidler			
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	5	3 887 404	4 456 259
Medisinskteknisk utstyr, inventar, transportmidler og lignende	5	467 261	396 891
Anlegg under utførelse	5	<u>664 894</u>	<u>493 437</u>
Sum varige driftsmidler		<u>5 019 559</u>	<u>5 346 587</u>
Finansielle anleggsmidler			
Investering i datterselskap/- foretak	6	3 490	3 649
Andre finansielle anleggsmidler	9	331 028	213 839
Pensjonsmidler	8	<u>168 893</u>	<u>154 354</u>
Sum finansielle anleggsmidler		<u>503 411</u>	<u>371 842</u>
Sum anleggsmidler		<u>5 596 999</u>	<u>5 758 789</u>
Omløpsmidler			
Varer			
Varer	2	<u>26 454</u>	<u>21 128</u>
Fordringer			
Fordringer	7	<u>651 350</u>	<u>284 760</u>
Sum fordringer		<u>651 350</u>	<u>284 760</u>
Bankinnskudd, kontanter o.l.	10	<u>145 527</u>	<u>196 549</u>
Sum omløpsmidler		<u>823 331</u>	<u>502 437</u>
SUM EIENDELER		<u>6 420 330</u>	<u>6 261 226</u>

Egenkapital og gjeld

(Beløp i 1.000 NOK)

	NOTE	2005	2004
Egenkapital			
Innskutt egenkapital			
Foretakskapital	11	100	100
Strukturfond	11	375 258	414 288
Annen innskutt egenkapital	11	<u>4 349 033</u>	<u>4 349 033</u>
Sum innskutt egenkapital		<u>4 724 391</u>	<u>4 763 421</u>
Opptjent egenkapital			
Udekket tap	11	<u>-716 276</u>	<u>-481 978</u>
Sum opptjent egenkapital		<u>-716 276</u>	<u>-481 978</u>
Sum egenkapital		<u>4 008 115</u>	<u>4 281 443</u>
Gjeld			
Avsetning for forpliktelser			
Pensjonsforpliktelser	8	2 282	96 313
Andre avsetninger for forpliktelser	13	<u>196 621</u>	<u>101 790</u>
Sum avsetninger for forpliktelser		<u>198 903</u>	<u>198 103</u>
Annen langsiktig gjeld			
Øvrig langsiktig gjeld	9	<u>717 004</u>	<u>447 342</u>
Sum annen langsiktig gjeld		<u>717 004</u>	<u>447 342</u>
Kortsiktig gjeld			
Driftskreditt	10	344 536	233 126
Skyldige offentlige avgifter		123 932	120 925
Annen kortsiktig gjeld	7	<u>1 027 840</u>	<u>980 287</u>
Sum kortsiktig gjeld		<u>1 496 308</u>	<u>1 334 338</u>
Sum gjeld		<u>2 412 215</u>	<u>1 979 783</u>
SUM EGENKAPITAL OG GJELD		<u>6 420 330</u>	<u>6 261 226</u>

Kontantstrømoppstilling			
(Beløp i 1.000 NOK)			
		2005	2004
KONTANTSTRØMMER FRA OPERASJONELLE AKTIVITETER:			
Årsresultat		-273 328	-140 011
Ordinære avskrivninger		461 180	428 777
Forskjell mellom kostnadsført pensjon og inn-/utbetalinger i pensjonsordninger		-108 570	-289 539
Tap/gevinst ved salg av anleggsmidler		-1 199	1 298
Endring i omløpsmidler og kortsiktig gjeld		105 644	-132 025
Netto kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter		183 727	-131 500
KONTANTSTRØMMER FRA INVESTERINGSAKTIVITETER:			
Innbetalinger ved salg av driftsmidler		1 819	6 757
Utbetalinger ved kjøp av driftsmidler		-618 867	-569 472
Inn-/utbetalinger ved salg/kjøp av finansielle eiendeler		-93 604	-2 095
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter		-710 652	-564 810
KONTANTSTRØMMER FRA FINANSIERINGSAKTIVITETER:			
Innbetalinger ved opptak av ny langsiktig gjeld		393 106	293 421
Utbetalinger ved nedbetaling av langsiktig gjeld		-28 613	0
Endring kassekreditt *		111 410	233 126
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter		475 903	526 547
Netto endring i likviditetsbeholdning		-51 022	-169 763
Likviditetsbeholdning pr 01.01.		196 549	366 312
Beholdning av bankinnskudd, kontanter og lignende pr 31.12.		145 527	196 549

Vedlegg 7: Årsregnskap Ullevål universitetssykehus HF 2006

Resultatregnskap 01.01-31.12

(Beløp i 1.000 NOK)

DRIFTSINTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER	NOTE	2006	2005
Basisramme	1	3 679 284	2 899 404
Aktivitetsbasert inntekt	1	1 531 145	1 923 099
Annen driftsinntekt	1	<u>860 762</u>	<u>788 171</u>
Sum driftsinntekter		<u>6 071 191</u>	<u>5 610 674</u>
Kjøp av helsetjenester		224 339	213 128
Varekostnad	2	674 139	657 420
Lønn og annen personalkostnad	3	4 077 444	3 824 575
Ordinære avskrivninger	4,5	454 253	461 180
Nedskrivning	5	2 297	0
Annen driftskostnad	7	<u>774 481</u>	<u>724 149</u>
Sum driftskostnader		<u>6 206 953</u>	<u>5 880 452</u>
Driftsresultat		<u>-135 762</u>	<u>-269 778</u>
FINANSINTEKTER OG FINANSKOSTNADER			
Finansinntekt	7	6 345	6 848
Finanskostnader	7	<u>12 251</u>	<u>10 398</u>
Netto finansresultat		<u>-5 906</u>	<u>-3 550</u>
Resultat før skattekostnad		<u>-141 668</u>	<u>-273 328</u>
Skattekostnad på ordinært resultat		<u>0</u>	<u>0</u>
ÅRSRESULTAT		<u><u>-141 668</u></u>	<u><u>-273 328</u></u>
OVERFØRINGER			
Overført fra strukturfond		-35 244	-39 030
Overført til/fra annen egenkapital		<u>-106 424</u>	<u>-234 298</u>
Sum overføringer		<u>-141 668</u>	<u>-273 328</u>

Eiendeler

(Beløp i 1.000 NOK)

	NOTE	2006	2005
Anleggsmidler			
Immaterielle driftsmidler			
Immaterielle eiendeler	4	<u>61 598</u>	<u>74 029</u>
Sum immaterielle eiendeler		<u>61 598</u>	<u>74 029</u>
Varige driftsmidler			
Tomter, bygninger og annen fast eiendom	5	4 283 531	3 887 404
Medisinskteknisk utstyr, inventar, transportmidler og lignende	5	641 539	467 261
Anlegg under utførelse	5	<u>230 664</u>	<u>664 894</u>
Sum varige driftsmidler		<u>5 155 734</u>	<u>5 019 559</u>
Finansielle anleggsmidler			
Investering i datterselskap/- foretak	6	3 544	3 490
Andre finansielle anleggsmidler	9	472 539	331 028
Pensjonsmidler	8	<u>284 103</u>	<u>168 893</u>
Sum finansielle anleggsmidler		<u>760 187</u>	<u>503 411</u>
Sum anleggsmidler		<u>5 977 519</u>	<u>5 596 999</u>
Omløpsmidler			
Varer	2	<u>22 573</u>	<u>26 454</u>
Fordringer			
Fordringer	7	<u>465 633</u>	<u>651 350</u>
Sum fordringer		<u>465 633</u>	<u>651 350</u>
Bankinnskudd, kontanter o.l.	10	<u>159 698</u>	<u>145 527</u>
Sum omløpsmidler		<u>647 904</u>	<u>823 331</u>
SUM EIENDELER		<u>6 625 422</u>	<u>6 420 330</u>

Egenkapital og gjeld

(Beløp i 1.000 NOK)

		2006	2005
Egenkapital			
Innskutt egenkapital			
Foretakskapital	11	100	100
Strukturfond	11	340 013	375 258
Annen innskutt egenkapital	11	<u>4 349 033</u>	<u>4 349 033</u>
Sum innskutt egenkapital		<u>4 689 146</u>	<u>4 724 391</u>
Opptjent egenkapital			
Udekket tap	11	<u>-822 700</u>	<u>-716 276</u>
Sum opptjent egenkapital		<u>-822 700</u>	<u>-716 276</u>
Sum egenkapital		<u>3 866 447</u>	<u>4 008 115</u>
Gjeld			
Avsetning for forpliktelser			
Pensjonsforpliktelser	8	0	2 282
Andre avsetninger for forpliktelser	14	<u>193 109</u>	<u>196 621</u>
Sum avsetninger for forpliktelser		<u>193 109</u>	<u>198 903</u>
Annen langsiktig gjeld			
Øvrig langsiktig gjeld	9	<u>696 480</u>	<u>717 004</u>
Sum annen langsiktig gjeld		<u>696 480</u>	<u>717 004</u>
Kortsiktig gjeld			
Driftskreditt		581 926	344 536
Skyldige offentlige avgifter		145 510	123 932
Annen kortsiktig gjeld	7	<u>1 141 949</u>	<u>1 027 840</u>
Sum kortsiktig gjeld		<u>1 869 386</u>	<u>1 496 308</u>
Sum gjeld		<u>2 758 975</u>	<u>2 412 215</u>
SUM EGENKAPITAL OG GJELD		<u>6 625 422</u>	<u>6 420 330</u>

Kontantstrømoppstilling

(Beløp i 1.000 NOK)

	2006	2005
KONTANTSTRØMMER FRA OPERASJONELLE AKTIVITETER:		
Årsresultat	-141 668	-273 328
Ordinære avskrivninger	454 253	461 180
Nedskrivninger varige driftsmidler	2 297	0
Forskjell mellom kostnadsført pensjon og inn-/utbetalinger i pensjonsordninger	-117 492	-108 570
Tap/gevinst ved salg av anleggsmidler	-661	-1 199
Endring i omløpsmidler og kortsiktig gjeld	90 934	105 644
Netto kontantstrømmer fra operasjonelle aktiviteter	287 663	183 727
KONTANTSTRØMMER FRA INVESTERINGSAKTIVITETER:		
Innbetalinger ved salg av driftsmidler	5 458	1 819
Utbetalinger ved kjøp av driftsmidler	-585 146	-618 867
Inn-/utbetalinger ved utlån	106 715	-93 604
Netto kontantstrøm fra investeringsaktiviteter	-472 973	-710 652
KONTANTSTRØMMER FRA FINANSIERINGSAKTIVITETER:		
Innbetalinger ved opptak av ny langsiktig gjeld	0	393 106
Utbetalinger ved nedbetaling av langsiktig gjeld	-37 909	-28 613
Endring driftskreditt *	237 390	111 410
Netto kontantstrøm fra finansieringsaktiviteter	199 481	475 903
Netto endring i likviditetsbeholdning	14 171	-51 022
Likviditetsbeholdning pr 01.01.	145 527	196 549
Beholdning av bankinnskudd, kontanter og lignende pr 31.12.	159 698	145 527

**Vedlegg 8: Note 7 Poster som er slått sammen i regnskapet – Ullevål
universitetssykehus 2006**

Note 7 Poster som er slått sammen i regnskapet		
	2006	2005
Andre driftskostnader		
Transport av pasienter *	97 058	99 769
Kostnader lokaler	70 589	64 512
Strøm- og energikostnader	109 949	98 177
Leie av utstyr	109 767	101 714
Kjøp av støtte- og rådgivingstjenester *	85 601	57 684
Vedlikeholdskostnader	102 998	95 473
Kontor- og kommunikasjonskostnader	68 257	59 450
Lisens og patentkostnader	2 675	4 199
Reiseutgifter	13 534	11 961
Øvrige driftskostnader	114 053	131 210
Sum andre driftskostnader	774 481	724 149
Finansinntekter	2006	2005
Andre renteinntekter	6 162	6 575
Andre finansinntekter (agio)	183	273
Sum finansinntekter	6 345	6 848
Finanskostnader	2006	2005
Andre rentekostnader	11 492	10 131
Andre finanskostnader (agio)	759	267
Sum finanskostnader	12 251	10 398
Fordringer	2006	2005
Kundefordringer	97 271	42 903
Fordringer på foretak i samme gruppe	291 981	560 429
Forskudd til leverandører	35 000	20 525
Øvrige kortsiktige fordringer	41 380	27 493
Sum fordringer	465 633	651 350
Annen kortsiktig gjeld	2006	2005
Leverandørgjeld	342 413	276 320
Kortsiktig gjeld til foretak i samme gruppe	10 553	2 791
Påløpte feriepenger	353 727	323 378
Påløpte lønnskostnader	49 934	46 578
Balansførte øremerkede tilskudd	113 644	75 614
Annen kortsiktig gjeld	271 679	303 159
Sum annen kortsiktig gjeld	1 141 949	1 027 840

Vedlegg 9: Driftsregnskap for Aker sykehus 2000

Driftsregnskap for kapittel 1.331, Somatikk (tall i tusen)

Postgruppe	I	II	III	IV	V
	Regnskap 1999	Dok 3/00	Justert bud. 2000	Regnskap 2000	Avvik III-IV
000-099 Lønn, trygd og pensjon	776 874	707 377	771 750	731 669	40 081
100-149 Utstyr/inventar	13 028	5 100	5 100	15 634	-10 534
150-199 Vedlikehold	8 049	2 550	2 550	11 091	-8 541
200-299 Andre driftsutgifter	250 155	212 252	204 817	250 259	-45 442
340-379 Overført til andre	3 656	3 617	3 617	4 428	-811
Sum driftsutgifter	1 051 762	930 896	987 834	1 013 081	-25 247
600-679 Salgs- og leieinntekter	119 217	129 946	129 946	125 409	4 537
680-689 Salg av utstyr, maskiner	-	-	-	-	-
690-699 Fordelte utgifter	21 028	7 725	7 725	17 216	-9 491
700-709 Ref. lønn fra trygdef.	37 927	30 000	30 000	39 307	-9 307
710-719 Overf. fra staten	76 902	72 691	82 921	80 431	2 490
720-729 Overf. fra fylkeskomm.	13 485	14 450	15 450	12 581	2 869
740-779 Overført fra andre	5 548	-	-	4 598	-4 598
Sum driftsinntekter	274 107	254 812	266 042	279 542	-13 500
Netto driftsutgifter	777 655	676 084	721 792	733 538	-11 746

Driftsregnskapet for Aker sykehus for 2000 er avsluttet med en netto merutgift på 11.746.375 kr i forhold til netto driftsutgift i justert budsjett inkl. overføringer fra 1999. Korrigert for uanvendte øremerkede bevilgninger overført til 2001 på 12.634.908 kr er nettoresultat et netto merforbruk på 24.381.283 kr.

Vedlegg 10: Driftsregnskap for Ullevål sykehus 2000

4. SAMMENLIGNING AV REGNSKAP OG BUDSJETT

4.1 DRIFTREGNSKAPET

KAP. 1.330 ULLEVÅL SYKEHUS :

Tall i hele tusen

Postgruppe	I	II	III	IV	V
	Regnskap 1999	Dok 3 / 2000	Justert budsjett 2000	Regnskap 2000	Avvik (III-IV)
000-099 Lønn, trygd og pensjon	2 042 356	1 877 591	2 167 514	2 194 727	-27 213
100-149 Utstyr, transportm. og mask.	24 867	15 100	28 000	32 509	-4 509
150-199 Vedlikehold av bygn. og anlegg	35 992	30 600	36 000	44 451	-8 451
200-299 Andre driftsutgifter	710 077	580 053	714 331	790 515	-76 184
340-379 Overføringer til andre	59 906	53 635	52 686	54 524	-1 838
Sum driftsutgifter	2 873 198	2 556 979	2 998 531	3 116 726	-118 195
600-679 Salgs - og leieinntekter	488 304	496 500	515 000	522 932	-7 932
680-689 Salg av utstyr, transp.m. og mask.	50				
690-699 Fordelte utgifter	8 864	15 450	5 500	5 912	-412
700-709 Refundert lønn fra trygden	108 252	90 000	118 000	122 834	-4 834
710-719 Overføringer fra staten	319 972	293 741	372 696	361 732	10 964
720-729 Overføringer fra fylkeskommuner	176 959	154 500	160 000	172 286	-12 286
730-739 Overføringer fra andre kommuner	10 201	5 150	10 000	9 449	551
740-779 Overføringer fra andre	32 535	15 450	35 000	43 333	-8 333
790-799 Interne overføringer	-	-	-	-	-
Sum driftsinntekter	1 145 137	1 070 791	1 216 196	1 238 478	-22 282
Netto driftsutgifter	1 728 061	1 486 188	1 782 335	1 878 248	-95 913

Driftsmessig merforbruk blir :

Tall i hele tusen

Netto merforbruk iflg. oversikten over	-95 913
Særskilte overføringer	-53 517
Driftsmessig merforbruk 2000	-149 430
(Overførbart merforbruk iflg. 5%-regelen)	-122 491
Korr. for avsetning til særskilte overføringer	53 517
Sum overført merforbruk til 2001	-68 974

Vedlegg 11: Driftsregnskap for Aker sykehus 1999

Driftsregnskap for kapittel 1.331, Somatikk, (tall i tusen)

Postgruppe	I Regnskap 1998	II Dok 3/99	III Justert bud 1999	IV Regnskap 1999	V Avvik III-IV
000-099 Lønn, tygd og pensjon	751 089	689 877	730 716	776 876	-46 160
100-149 Utstyr/inventar	44 289	933	933	13 026	-12 093
150-199 Vedlikehold	7 160	493	493	8 050	-7 557
200-299 Andre driftsutgifter	249 002	235 730	260 008	250 153	9 855
340-379 Overført til andre	3 408	3 546	3 546	3 656	-110
Sum driftsutgifter	1 054 948	930 579	995 696	1 051 761	-56 065
600-689 Salgs- og leieinntekter	134 278	102 423	102 423	119 226	-16 803
690-699 Fordelte utgifter	21 885	3 500	3 500	21 028	-17 528
700-709 Refundert lønn trygdef	36 375	28 100	28 100	37 927	-9 827
710-719 Overført fra staten	125 785	108 149	70 768	76 902	-6 134
720-729 Overført fra fylkeskomm	17 973	14 923	14 923	13 485	1 438
740-779 Overført fra andre	4 917	0	0	5 548	-5 548
Sum driftsinntekter	341 213	257 095	219 714	274 116	-54 402
Netto driftsutgifter	713 735	673 484	775 982	777 645	-1 663

Vedlegg 12: Driftsregnskap for Ullevål sykehus 1999

KAP. 1.330 ULLEVÅL SYKEHUS :

Tall i 1.000 kr.

Postgruppe	Regnskap 1998	Dok. 3 / 99	Justert bud. 1999	Regnskap 1999	Avvik III - IV
	I	II	III	IV	V
000-099 Lønn, trygd og pensjon	1 802 836	1 514 147	1 964 178	2 042 356	-78 178
100-149 Utstyr, transportm. og mask.	12 523	13 483	22 846	24 867	-2 021
150-199 Vedlikehold av bygn. og anlegg	30 327	15 190	31 263	35 992	-4 729
200-299 Andre driftsutgifter	649 761	556 927	694 454	710 077	-15 623
340-379 Overføringer til andre	50 209	61 117	61 363	59 906	1 457
Sum driftsutgifter	2 545 656	2 160 864	2 774 104	2 873 198	-99 094
600-679 Salgs - og leieinntekter	492 957	315 756	495 000	488 304	6 696
680-689 Salg av utstyr, transp.tn. og mask.	134	0	0	50	-50
690-699 Fordelte utgifter	21 565	0	9 000	8 864	136
700-709 Refundert lønn fra trygden	91 860	50 537	103 506	108 252	-4 746
710-719 Overføringer fra staten	375 792	356 937	316 564	319 972	-3 408
720-729 Overføringer fra fylkeskommuner	159 261	133 155	176 474	176 959	-485
730-739 Overføringer fra andre kommuner	6 660	841	7 646	10 201	-2 555
740-779 Overføringer fra andre	28 581	1 256	25 000	32 535	-7 535
790-799 Interne overføringer	0	0	0	0	0
Sum driftsinntekter	1 176 810	858 482	1 133 190	1 145 137	-11 947
Netto driftsutgifter	1 368 846	1 302 382	1 640 914	1 728 061	-87 147

Driftsmessig merforbruk blir :

Tall i 1.000 kr

Netto merforbruk, jfr. oversikten over :	-87 147
Avsetning til særskilte overføringer til 2000 (mindreforbruk)	-49 374
Korr. for postgr. 300 - 399 Overføringer til andre	-1 457
Driftsmessig merforbruk 1999 :	-137 978
Korr. for avsetning til særskilte overføringer	49 374
Driftsmessig merforbruk 1999 :	-88 604
(- kan overføres til 2000)	

Vedlegg 13: Beregning av likviditetsgrad

Ullevål universitetssykehus HF		
(Beløp i 1.000 NOK)	2 006	2 005
Sum omløpsmidler	647 904	823 331
Sum kortsiktig gjeld	1 869 386	1 496 308
Likviditetsgrad	0,35	0,55
Aker universitetssykehus HF		
(Beløp i 1.000 NOK)	2 006	2 005
Sum omløpsmidler	342 010	441 386
Sum kortsiktig gjeld	513 476	503 838
Likviditetsgrad	0,67	0,88

Vedlegg 14: Note 11 og 12. Eiers styringsmål.

Aker HF

Note 11 Eiers styringsmål			
(Alle tall i NOK 1000)			
Helse- og omsorgsdepartementet sitt styringsmål til helseforetakene er basert på at anleggsmidlene avskrives med lengre levetider enn det som er lagt til grunn i årsregnskapet. I rapporteringen til Helse- og omsorgsdepartementet legges derfor et korrigeret resultat til grunn. Dette resultatet fremkommer på følgende måte			
	2006	2005	
Årsresultat	25 876	61 079	
Overføring fra strukturfond	12 225	13 811	
Korrigering for endrede levetider	7 347	34 000	
Korrigeret årsresultat	45 448	108 890	
Økte pensjonskostnader grunnet endrede økonom	32 867	0	
Resultat if økonomiske krav fra HOD	78 315	108 890	

Ullevål HF

Note 12 Eiers styringsmål			
Helse- og omsorgsdepartementet sitt styringsmål til helseforetakene er basert på at anleggsmidlene avskrives med lengre levetider enn det som er lagt til grunn i årsregnskapet. I rapporteringen til Helse- og omsorgsdepartementet legges derfor et korrigeret resultat til grunn. Dette resultatet fremkommer på følgende måte			
	2006	2005	
Årsresultat	-141 668	-273 328	
Overføring fra strukturfond	35 244	39 030	
Korrigering for endrede levetider	56 598	115 000	
Korrigeret årsresultat	-49 826	-119 298	
Økte pensjonskostnader grunnet endrede økonomiske forutsetninger	78 493		
Resultat if økonomiske krav fra HOD	28 667	-119 298	

Vedlegg 15: Resultatregnskapet for 2005 og 2006 Aker universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskap etter kommunale forskrifter

(Beløp i 1.000 NOK)

Aker universitetssykehus HF

Resultatregnskapet (regnskapsloven)

DRIFTSINNTEKTER OG

DRIFTSKOSTNADER

	2006	2005
Basisramme	1 736 445	1 416 670
Aktivitetsbasert inntekt	482 753	687 995
Annen driftsinntekt	172 662	185 300

Sum driftsinntekter

2 391 859 2 289 966

Kjøp av helsetjenester	61 461	71 405
Varekostnad	308 256	281 636
Lønn og annen personalkostnad	1 596 114	1 508 244
Ordinære avskrivninger	164 835	156 569
Nedskrivning	0	0
Annen driftskostnad	246 634	215 566

Sum driftskostnader

2 377 300 2 233 421

Driftsresultat

14 560 56 545

FINANSINNTEKTER OG FINANSKOSTNADER

Renteinntekter	11 743	5 127
Andre finansinntekter	0	0
Rentekostnader	426	593
Andre finanskostnader	0	0
Netto finanstransaksjoner	11 317	4 534

Resultat før skattekostnad

25 877 61 079

Skattekostnad på ordinært resultat

0 0

ÅRSRESULTAT

25 877 61 079

OVERFØRINGER

Overført fra strukturfond	-12 225	-13 811
Overført til/fra annen egenkapital	0	0

Sum overføringer

-12 225 -13 811

Driftsregnskapet (kommunale forskrifter)

DRIFTSINNTEKTER OG

	2006	2005
Basisramme	1 736 445	1 416 670
Aktivitetsbasert inntekt	482 753	687 995
Annen driftsinntekt	172 662	185 300

Sum driftsinntekter

2 391 859 2 289 966

Kjøp av tjenester	61 461	71 405
Vareutgift	308 529	281 587
Lønnsutgifter	1 596 114	1 508 244
Avskrivninger	164 835	156 569
Nedskrivninger	0	0
Andre driftsutgifter	198 436	177 696

Sum driftsutgifter

2 329 375 2 195 501

Brutto driftsresultat

62 484 94 465

FINANSINNTEKTER OG FINANSUTGIFTER

Renteinntekter, utbytte o.s.v.	11 743	5 127
Renteutgifter	426	593
Avdragsutgifter	21 029	122
Netto finanstransaksjon	-9 712	4 412

Motpost avskrivninger **164 835 156 569**

Netto driftsresultat

217 607 255 446

Overført til investeringsregnskap		
Bruk av avsetninger	0	0
Regnskapsmessig mer/mindreforbruk	217 607	255 446

Vedlegg 16: Resultatregnskapet for 2005 og 2006 Ullevål universitetssykehus HF omgjort til driftsregnskap etter kommunale forskrifter

(Beløp i 1.000 NOK)

Ullevål universitetssykehus HF				
Resultatregnskapet (regnskapsloven)			Driftsregnskapet (kommunale forskrifter)	
DRIFTSINNTEKTER OG DRIFTSKOSTNADER	2006	2005	2006	2005
Basisramme	3 679 284	2 899 404	Basisramme	3 679 284 2 899 404
Aktivitetsbasert inntekt	1 531 145	1 923 099	Aktivitetsbasert inntekt	1 531 145 1 923 099
Annen driftsinntekt	860 762	788 171	Annen driftsinntekt	496 381 509 166
Sum driftsinntekter	6 071 191	5 610 674	Sum driftsinntekter	5 706 810 5 331 669
Kjøp av helsetjenester	224 339	213 128	Kjøp av tjenester	224 339 213 128
Varekostnad	674 139	657 420	Vareutgift	670 257 652 094
Lønn og annen personalkostnad	4 077 444	3 824 575	Lønnsutgifter	4 077 444 3 824 575
Ordinære avskrivninger	454 253	461 180	Avskrivninger	454 253 461 180
Nedskrivning	2 297	0	Nedskrivninger	0 0
Annen driftskostnad	774 481	724 149	Andre driftsutgifter	660 428 592 939
Sum driftskostnader	6 206 953	5 880 452	Sum driftsutgifter	6 086 722 5 743 916
Driftsresultat	-135 762	-269 778	Brutto driftsresultat	-379 912 -412 247
FINANSINNTEKTER OG FINANSKOSTNADER			FINANSINNTEKTER OG FINANSUTGIFTER	
Renteinntekter	6 162	6 575	Renteinntekter, utbytte o.s.	6 345 6 848
Andre finansinntekter	183	273	Renteutgifter	12 251 10 398
Rentekostnader	11 492	10 131	Avdragsutgifter	37 909 28 613
Andre finanskostnader	759	267	Netto finansransaksjon	-43 815 -32 163
Netto finansransaksjoner	-5 906	-3 550	Motpost avskrivninger	454 253 461 180
Resultat før skattekostnad	-141 668	-273 328	Netto driftsresultat	30 526 16 770
Skattekostnad på ordinært resultat	0	0		
ÅRSRESULTAT	-141 668	-273 328		
OVERFØRINGER				
Overført fra strukturfond	-35 244	-39 030	Overført til investeringsregnskap	
Overført til/fra annen egenkapital	-106 424	-234 298	Bruk av avsetninger	0 0
Sum overføringer	-141 668	-273 328	Regnskapsmessig mer/mindreforbruk	-30 526 -16 770