

## **SNF-RAPPORT NR. 05/07**

# **Hvordan håndtere konflikterende styringssystem? - en analyse av hvorfor og hvordan felleskonstnader fordeles**

av

**Katarina Østergren  
Unni Bergtun Meyer**

SNF-prosjekt nr. 7096  
Helseevalueringsprosjektet:  
Prioritering mellom somatikk og psykisk helsevern

Prosjektet er finansiert av Norges forskningsråd  
Helseøkonomi Bergen (HEB)

**SAMFUNNS- OG NÆRINGSLIVSFORSKNING AS  
BERGEN, APRIL 2007**

© Dette eksemplar er fremstilt etter avtale  
med KOPINOR, Stenergate 1, 0050 Oslo.  
Ytterligere eksemplarfremstilling uten avtale  
og i strid med åndsverkloven er straffbart  
og kan medføre erstatningsansvar.

ISBN 978-82-491-0508-3 Trykt versjon

ISBN 978-82-491-0509-0 Elektronisk versjon

ISSN 0803-4036

# **Hvordan håndtere konflikterende styringssystem? - en analyse av hvorfor og hvordan felleskostnader fordeles**

*Katarina Østergren og Unni Bergtun Meyer*

## **Innledning**

Før innføringen av sykehusreformen rapporterte sykehusene finansielle data i henhold til Kommuneloven. Dette lovverket er basert på det finansielle (penge)regnskapet der fokus er på inn- og utbetalinger - ofte omtalt som kontantprinsippet. Sykehusreformen medførte at man gikk fra kontantprinsippet til å bruke privat regnskap eller "lønnsomhetsregnskap" i henhold til regnskapsloven. Det har medført en del endringer. For det første er begrep som inntekter og utgifter blitt erstattet med opptjente inntekter<sup>1</sup> og kostnader. For det andre må inntekter og kostnader henføres til den tidsperiode de har påløpt. Dvs. inntektene og kostnadene må periodiseres. For det tredje skal inntekter og kostnader føres på den enhet/nivå der de er påløpt, dvs. den økonomiske ansvarlighet desentraliseres. Det ble stilt forhåpninger om at innføringen av private regnskap skulle gi et mer gjennomskiktig kostnadsbilde som i sin tur skulle føre til at den interne styringen ble bedre.

Innføringen av private regnskapsprinsipper øker muligheten til å sammenligne resultater og effektivitet over tid og mellom ulike virksomheter. Samtidig er det viktig å kritisk granske hvilke effekter innføringen av et slikt insentivsystem har i offentlig sektor fordi virksomheter i offentlig sektor også er underlagt regelstyring. Helsesektoren skal ikke bare forholde seg til generelle lovverk. I tillegg gir forskrifter og direktiv viktige styringssignaler. For eksempel fastslår prioriteringsforskriften hvem som skal prioriteres, mens statsbudsjettet fastsetter aktivitetskrav. Prismekanismen som spiller en hovedrolle i private regnskap er dermed erstattet av direktiv og regler.

Det tradisjonelle forvaltningsstyret vektlegger den legale siden av styringen, mens spørsmålet om oppfyllelsen av politiske målsettinger har blitt overlatt til institusjonen selv. Atferdsendring ble skapt gjennom nye lover og regler og var på den måten toppstyrt. Den bedriftsøkonomiske styring derimot bygger på et vel gjennomtenkt insentivsystem som skal sikre at aktørene i bedriften agerer på den måten som gir best lønnsomhet for bedriften. Styring av atferd skapes i dette tilfelle gjennom at aktørene ute i organisasjonen antas agere ut fra sin egeninteresse, dvs. i tråd med insentivene (hvis de er riktig utformet). En konsekvens av innføringen av privat regnskap er derfor at det oppstår to konflikterende styringssystem innen samme sektor; forvaltningsstyring og bedriftsøkonomisk styring. Det er interessant å spørre hvordan helseforetakene håndterer disse konflikterende styringssystemene.

Et område der konflikten kommer tydelig frem er ved fordelingen av kostnader mellom somatikk og psykisk helsevern. Det nåværende finansieringssystemet, med ISF-finansiering til somatikk og rammefinansiering til psykisk helsevern skaper insentiver som gjør det lønnsomt for helseforetakene å vri ressurser fra psykisk helsevern til somatikk. Samtidig tilsier regelsystemet at psykisk helsevern ikke skal belastes med somatikkens kostnader.

---

<sup>1</sup> På norsk brukes samme begrep for inntekter og for opptjente inntekter, mens andre språk har andre begrep som gjør det skillet tydeligere. På svensk brukes "inkomst" og "utgift" respektive "inntekt" og "kostnad".

I dette kapitel er interessen rettet mot hvordan helseforetakene håndterer den ovenstående konflikten. Som tidligere nevnt innebærer sykehusreformen at regnskapsloven skal følges, noe som innebærer at ansvaret ble desentralisert. Avdelingene skal selv være ansvarlig for både inntekter og kostnader. Et område der denne kobling kan bli diffus er for felleskostnader. Fordelingen av felleskostnader kan være et virkemiddel for ledelsen til å påvirke ressursfordeling og ressursforbruket. Felleskostnader er knyttet til fellesressurser for somatikk og psykisk helsevern. Felleskostnader kan også beskrives som indirekte kostnader for de to sektorene.

Formålet med studien er å *beskrive og analysere hvordan ressursfordeling foregår internt i helseforetak som har ansvar for både psykisk helsevern og somatiske helsetjenester, samt å vurdere om dagens styringssystem klarer å sikre at uønskede vridningseffekter ikke oppstår*. Hovedfokus er å studere hvordan helseforetakene allokterer de indirekte kostnadene som er felles for somatikk og psykisk helsevern. Det handler altså ikke om hvordan psykisk helsevern eller somatikk fordeler sine indirekte kostnader videre på deres avdelinger.

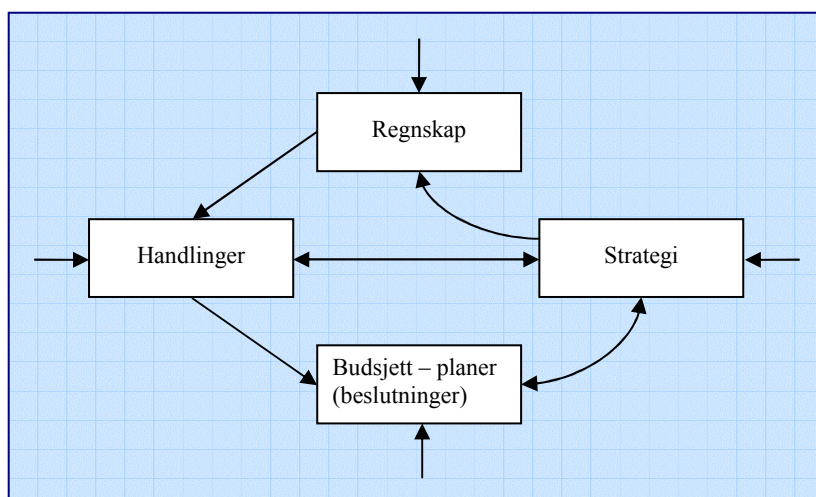
Studieobjektene for denne rapport er Akershus Universitetssykehus, Helse Bergen og St. Olavs Hospital. Disse har forskjellige tilnærminger til fordelingsproblemet. Akershus Universitets sykehus fordeler felleskostnader ut fra fordelingsnøkler (som kan ses som den gamle måten å gjøre det på), mens Helse Bergen og St. Olavs Hospital kombinerer interne markedsløsninger med at sanne felleskostnader ikke fordeles. De to senere har med andre ord prøvd å skape riktigere og mer presise incentiver ut fra prinsippet om at hver avdeling skal bære sine kostnader.

Det empiriske materialet som er brukt er basert på tre case studier, hvor det var et ønske om å se på variasjon i måten å håndtere felleskostnader i helseforetak med både somatikk og psykisk helsevern. Med denne bakgrunn ble valgt Akershus Universitetssykehus (Ahus), Helse Bergen og St. Olavs Hospital. Analysen er basert på intervjuer med styreledere, administrerende direktør, økonomiavdelingen og ved den psykiatriske enheten (totalt 15 intervjuer). I tillegg er sekunder data brukt.

Rapporten begynner med en teoretisk beskrivelse av økonomistyringsprosessen. Deretter kommer en beskrivelse av hvordan fordeling av felleskostnader kan gå til og hvilke insentiver som ligger i de ulike valgene. Deretter følger en komparativ analyse av de tre casen og til slutt kommer et avsluttende kapittel med konklusjoner.

## **Økonomistyringsprosessen**

I forbindelse med at helsereformen ble innført i begynnelsen av 2002 ble kravet om at helseforetakene skulle gå i balanse forsterket. Dette kombinert med at innføringen av regnskapsloven pålegger å i større grad knytte kostnadssteder og resursbruk sammen med resultatansvar, har økt behovet for å ha et bevisst forhold til økonomistyring. Pettersen og Bjørnenak (2003: 39) definerer økonomistyring som: *"den aktiviteten i en organisasjon som tar sikte på å styre ressursbruken mot maksimering av overordnede målsettinger"*. Dette er en prosess som foregår kontinuerlig over tid og består av strategisk planlegging og målformulering, planlegging, aktivitetsoppfølging (handlinger) og rapportering og evaluering. Den interne økonomistyring er en prosess som også blir påvirket av ytre faktorer som for eksempel endringer i budsjettammer, pasientorganisasjoner, ny teknologi, media etc.



Figur 1 Den ideelle økonomistyringsprosessen (Pettersen og Bjørnenak 2003: 40).

Prosessen starter med utforming av den strategiske planen, som kan være helseforetakets virksomhetsplan. Under dette arbeidet er det viktig å forholde seg til de overordnede målene som eieren har satt. Deretter går økonomistyringsprosessen over i budsjetteringsprosessen. Dette er en omfattende og viktig prosess i helseforetakene, og utgjør en stor del av styringsverktøyet i de ulike avdelingene og helseforetaket som helhet. Ansvar for strategi og budsjett ligger først og fremst hos helseforetakets ledelse. Videre er det avdelingsledernes oppgave å nå de strategiske målene innenfor budsjettets forutsetninger gjennom handling. Budsjettet og de økonomiske virkningene av handlingene vil utgjøre regnskapet for de ulike avdelingene og helseforetaket som helhet. I og med at økonomistyringsprosessen er kontinuerlig, vil regnskapet og evaluering av virksomheten være utgangspunktet for en ny strategisk plan (Se for eksempel Pettersen og Bjørnenak, 2003; Horngren *et al.*, 2003).

### Budsjetteringsprosessen

Budsjett og budsjetteringsprosessen får frem ulike synspunkt og politiske vurderinger hos sentrale aktører i denne sektoren, og oppfattes derfor som det viktigste styringsredskapet i offentlig sektor. Nørgaard *et al.* (2003) definerer budsjett som en beregning av de økonomiske konsekvensene av å gjennomføre et bestemt handlingsprogram. Budsjettet brukes til å analysere avvik mellom plan og virkelighet. Det er først når disse avvikene blir fulgt opp, at budsjettet fungerer som et styringsverktøy (Høgheim og Grønhaug, 1996).

Budsjettet kan ha ulike funksjoner. Pettersen og Bjørnenak (2003) har delt opp det i autorisering, prognose, planlegging/koordinering og prestasjonsmåling. Autorisering tar utgangspunkt i at budsjettet fungerer som en inntektskilde, og på avdelingsnivå brukes det blant annet for godkjenning av ressursbruk. Budsjettets prognosefunksjon går ut på at det skal vise det forventede ressursbehovet uttrykt i økonomiske termer. Planleggingsfunksjonen til budsjettet er ment å koordinere institusjonens bruk av ressurser med tanke på de ulike avdelingenes aktivitetsnivå og hvilke krav og forventninger som stilles til dem. Prestasjonsmålinger brukes for å fremme kostnadseffektiviteten i en organisasjon, ved å sammenligne prestasjonene i form av inntekter og kostnader med en standard for ressursforbruket og inntekter.

I offentlig sektor utarbeides budsjettene som regel med utgangspunkt i foregående års budsjett og regnskapet tillegges liten eller ingen vekt. Fordi budsjettarbeidet tar utgangspunkt i informasjon som er over ett år gammelt økes faren for at det sterkt avviker fra det virkelige bildet av kostnader og inntekter. Vanlig praksis har vært at budsjettet justeres med prisstigning og mindre endringer. Dermed oppstår en fare for at systematiske skjevheter fra tidligere budsjett

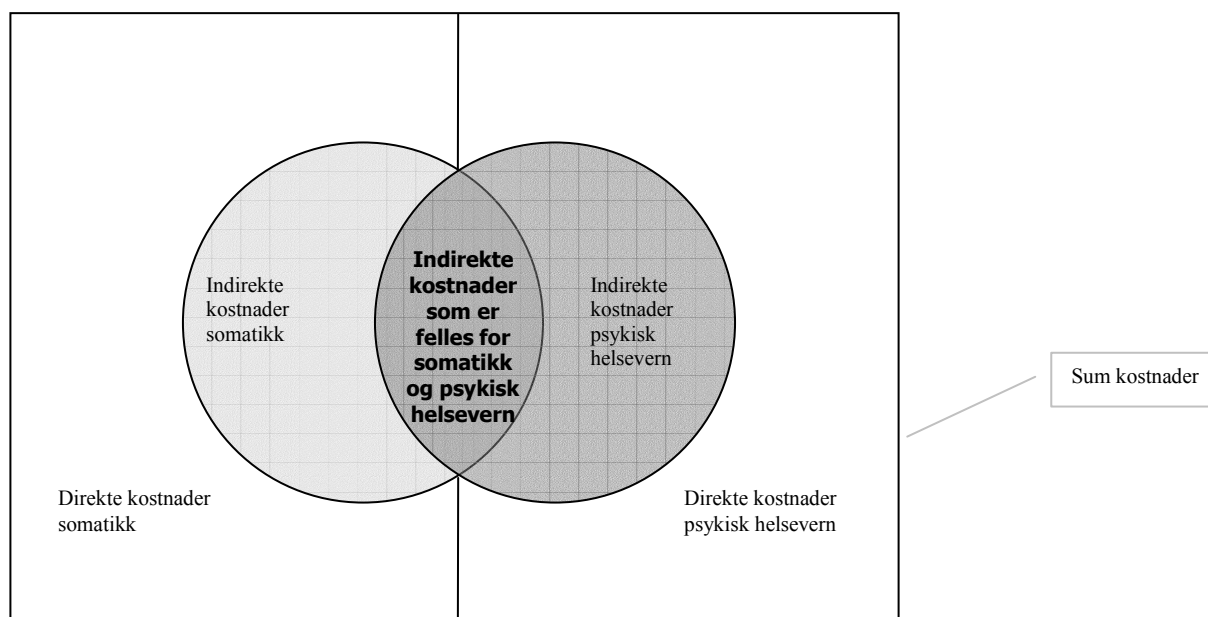
videreføres og prioriteringer skjules (Pettersen og Bjørnenak, 2003). I budsjettprosessen kan helseforetakene velge mellom nedbrytningsmetoden ("top-down") og oppbyggingsmetoden ("bottom-up").

Budsjettprosessen handler om å ta valg om hvordan en skal anvende de knappe ressursene en har til rådighet, hvordan en best kan utnytte disse midlene og hva som skal prioriteres. I den mer kritiske litteraturen fremkommer at budsjett ikke alltid brukes på en rasjonell måte uten snarere fungerer som et spill mellom aktørene (Cooper, 1981; Chua, 1986; Laughlin, 1987). Wildavsky (1975) var en av de første som viste at budsjettet i tillegg til å være et planleggingsverktøy også er et resultat av politiske beslutningsprosesser hvor aktørene handler ut fra sine egeninteresser. Derfor kan det oppstå interessekonflikter mellom de ulike aktørene. Ulike kostnader er mer eller mindre lett å vurdere og predikere. Felleskostnader er en type kostnad som bygger på en del skjønsmessige vurdering og er derfor særlig utsatt for politiske beslutninger.

## Hva er felleskostnader?

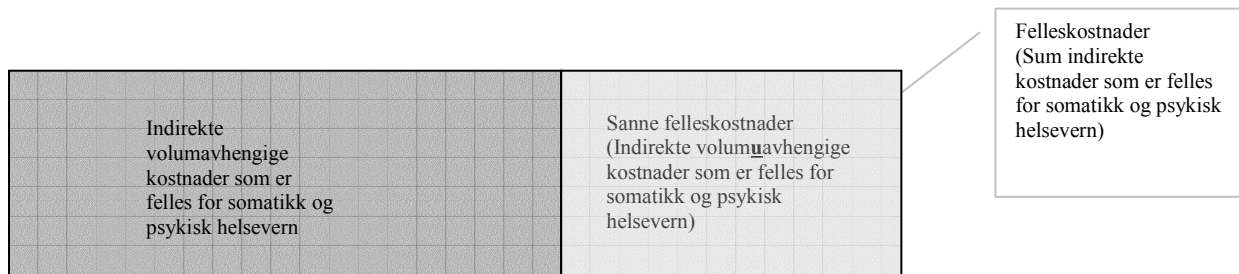
Når helseforetakene snakker om felleskostnader mener de vanligvis indirekte kostnader som er felles for både somatikk og psykisk helsevern (sk. overhead costs). Felleskostnader har mange ulike definisjoner i litteraturen og det er derfor viktig å være tydelig i definisjonen av hva som menes med felleskostnader. I dette kapittel er det valgt å definere felleskostnader som *kostnader knyttet til to eller flere avdelingens felles ressurser*. Det er store forskjeller mellom helseforetakene med tanke på hvilke kostnader de anser kommer inn under begrepet felleskostnader, og hvordan de behandler disse.

I figuren under beskrives sammenhengen mellom de indirekte kostnadene til somatikk og psykisk helsevern. Indirekte kostnader defineres ved at kostnader som ikke kan henføres til en bestemt kostnadsbærere (eks et produkt) vanligvis fordeles på forskjellige kostnadsarter (eks material-, produksjons-, salgs- og administrasjonskostnader).



Figur 2 Sammenhengen mellom de indirekte kostnader til somatikk og psykisk helsevern.

Felleskostnader må ikke forveksles med ”sanne felleskostnader” (common costs). Dersom det ikke er mulig å separere indirekte kostnader så er det såkalte sanne felleskostnader eller en annen måte å uttrykke det på er at de er volumuavhengige felleskostnader. Figuren nedenfor illustrerer forskjellen og sammenhengen mellom ”felleskostnader” og ”sanne felleskostnader”. Den rute som er i figur 2 oven må med andre ord deles opp i to deler; indirekte volumavhengige kostnader og indirekte volumuavhengige kostnader.



**Figur 3** Illustrasjon av forskjellen og sammenhengen mellom felleskostnader og sanne felleskostnader.

Indirekte kostnader (overhead costs) defineres ved at kostnader som man ikke kan henføre til en bestemt kostnadsbærer (eks et produkt) vanligvis fordeles på forskjellige kostnadsarter (eks material-, produksjons-, salgs- og administrasjonskostnader), (Nørgaard *et al.*, 2003). Indirekte kostnader kan grovt deles opp i fire typer; felleskostnader forbundet med produksjon, administrasjon, distribusjon og salg/markedsføring. Det er tre årsaker til at kostnader kategoriseres som indirekte kostnader; (1) kostnader som ikke kan identifiseres ved en enhet fordi den er felles for flere enheter, (2) kostnader som kan henføres, men hvor kostnaden ved henføring er større enn kostnaden ved forbruket, og (3) kostnader som kan relateres til en enhet, men som allikevel må ses i sammenheng med andre enheter. I tillegg kan indirekte kostnader også deles inn i; faste vs. variable, volumavhengige vs. volumuavhengige, og produksjonsrelaterte vs. ikke-produksjonsrelaterte.

### **Sentrale spørsmål i forbindelse med fordeling av kostnader**

Spørsmålene hvorfor fordele kostnader, hvorfor fordele kostnader mellom enheter, og hva er grunnlaget for fordelingen, er avgjørende for organisasjoner med tanke på valg som er sentrale for hvordan de skal fordele kostnader hvis de ønsker en bedre intern styring i form av riktige incentiver.

Det finnes ulike oppfatninger om hvorvidt det er hensiktsmessig å fordele kostnader i en bedrift. I den samfunnsøkonomiske litteraturen er man kritisk til kostnadsfordeling på grunn av dens skjønnsmessige karakter, mens det i regnskapslitteraturen fremkommer at kostnadsfordeling kan være et nyttig hjelpemiddel for å evaluere og motivere ledere (Zimmerman, 1978). Det er fire hovedgrunner til å fordele kostnader; (1) å fremskaffe informasjon for å kunne fatte bedre økonomiske beslutninger, (2) for å motivere medarbeiderne til å vri ressursbruken i ønsket retning, (3) å legitimere kostnader eller priser og (4) å kunne foreta resultatmåling og evaluering (Horngren *et al.*, 2003). Kostnadsfordeling innebærer med andre ord ikke noe bidrag til ekstern regnskap mens det kan ha en stor effekt for den interne styringen.

Et problem organisasjoner støter på når de skal fordele kostnader mellom enhetene i bedriften, er hvorvidt de skal fordele alle kostnadene eller bare deler av dem. Praksisen er forskjellig, og valget avhenger av hva de ønsker å oppnå med den formen for økonomistyring som de velger. Horngren *et al.* (2003) nevner fem grunner til hvorfor en velger å fordele

kostnader mellom enheter i en organisasjon. Disse er at ledelsen ønsker (1) å kommunisere ressursforbruket til de ulike avdelingene, (2) redusere forbruket av aktiviteter/ressurser, (3) drive kostnadskontroll, (4) gjennomføre kapasitetsplanlegging og (5) gjøre vurderinger opp mot outsourcing av deler av virksomheten.

Når en organisasjon velger å fordele de indirekte kostnadene, nevner Horngren *et al.* (2003) fire kriterier en kan benytte som en veiledning ved beslutninger vedrørende kostnadsfordelinger. Disse kriteriene er (1) årsak-virkning, (2) mottatt fordel, (3) rettferdighet og (4) bæreevne. Hvilket kriterium som er best, avhenger av hensikten en har med å fordele de indirekte kostnadene. Det kriteriet en velger vil være med å bestemme hvilke indirekte kostnader som skal fordeles, hvor mange kostnadsgrupper en skal ha, og hvilke kostnadsdrivere en skal bruke. Årsak-virkningskriteriet kan brukes for å identifisere de variablene som er årsaken til konsumet av de forskjellige ressursene. Mottatt fordel kan benyttes dersom en organisasjons avdelinger oppnår fordeler i ulik størrelsesorden som følge av et tiltak. Rettferdighetskriteriet benyttes oftest i sammenheng med at det skal etableres en pris på et produkt eller tjeneste. Bæreevne kan være utgangspunktet dersom det er store forskjeller mellom avdelingers profitt.

### **Sentrale valg ved fordelingen av kostnader**

Hvis ikke kostnader fordeles er det et fritt gode og det skjer dermed lett et overkonsum. Fordeling av støtte- og serviceavdelingenes kostnader påvirker de kliniske avdelingenes konsum av fellesgoder, det inkluderer også endring av forholdet mellom innsatsfaktorene. I tillegg vil kostnadsallokering gi både de kliniske avdelingene og støtte- og serviceavdelingene incentiver til å redusere sitt forbruk av frynsegoder. Støtte- og serviceavdelinger tilbyr tjenester til andre interne avdelinger i bedriften, eksempelvis lokalleie, transporttjenester, konsulenttjenester, reparasjons- og vedlikeholdstjenester. De kliniske avdelingene har incentiver til å overkonsumere fellesgoder, i denne sammenheng vil det si service- og støtteavdelingenes tjenester. Et slikt overkonsum kan forårsake tre forskjellige alternativkostnader; (a) forsinkelseskostnader, (b) forringing av servicen, og (c) forbruk av alternative løsninger som ofte fører til forbruk av tilleggsressurser eksternt av firmaet (Zimmerman, 1978). Selv om det kan være kostbart å observere kostnader ved bruk av fellesgoder, mener Zimmerman (1978) at kostnadsallokering kan gi en tilnærming til alternativkostnad. Kostnadsallokering som en tilnærming til alternativkostnad kan dermed være en optimal prisningsmetode for internt ressursforbruk.

Dersom de kliniske avdelingene organiseres som ansvarscenter, kan en ved å allokere støtteavdelingenes kostnader til de kliniske avdelingene påvirke de kliniske avdelingene til å redusere sitt eventuelle overforbruk av frynsegoder (Zimmerman, 1978). I de tilfellene de kliniske avdelingene blir belastet med støtte- og serviceavdelingenes kostnader, har de kliniske avdelingene en egeninteresse av at støtte- og serviceavdelingenes kostnader begrenses. Dermed vil de kliniske avdelingene ha incentiver til å kreve effektivisering hos støtte- og serviceavdelingene samtidig som de ikke vil akseptere at det bygges slakk i disses kalkyler.

Støtte- og serviceavdelingene utgjør en ekstra utfordring angående fordeling av kostnader til hverandre og til produksjonsavdelingene. Pettersen og Bjørnenak (2003) nevner tre løsninger på fordelingsspørsmålet. Den første er å la kostnadene bli liggende i den avdelingen de oppstår. Den andre løsningen er å overføre kostnadene for støttefunksjonene til brukeravdelingene, eksempelvis etter bruk. Interne markeds løsninger er den tredje og siste løsningen. Trenden i norske sykehus ser ut å være at den første løsningen blir mindre brukt til fordel for begge de to andre. I 2005 er det hele 41% av alle helseforetak som svarte at foretaket har noen form for intern prising (INTORG, 2005). Videre vil vi derfor se på teorien



bak de to verktøy som brukes for kostnadsfordeling, nemlig (a) internprising og (b) kostnadsfordeling.

### **Interne markedsløsninger**

Internprisingssystemet er et verktøy for å håndtere suboptimalisering mellom ulike enheter. Det er ment å skape gode insentiver for effektiv ressursbruk med interne leveranser av varer og tjenester. Denne teknikken gjør det mulig å måle og motivere til økt effektivitet og kostnadskontroll i helseforetakene. Internprisene kan være av avgjørende betydning for lønnsomheten til overskuddsentrene, og derfor er prising av interne leveranser ofte en konfliktfylt prosess (Hansen og Svendsen, 1996).

Det sentrale dilemmaet rundt internprising er hvordan en skal komme frem til en riktig pris. Internprisingen skal være med på å gi et riktig bilde av resultatet til resultatenheten, motivere til større kostnadsbevissthet og vise foretakets totale lønnsomhet. Internprisen kan være satt ut fra gjeldende markedspris, basert på kostnaden knyttet til den aktuelle leveransen, eller fastsatt gjennom forhandlinger (Horngren et al., 2003). For å unngå lite konstruktive konflikter bør en sørge for at internprisingssystemet i størst mulig grad oppfattes som objektiv både for leverende og mottakene avdeling. Nedenfor vil sentrale momenter, knyttet til disse tre metodene, bli nærmere beskrevet.

**Markedsbaserte internpriser** har den fordelen at det eksterne marked representerer et alternativ for både den avdelingen som leverer og den som mottar interne leveranser (Hansen og Svendsen, 1996). Markedsprisen bør ved interne leveranser korrigeres for forskjellen i kostnader mellom internt og eksternt salg, eksempelvis kostnader ved frakt. Dersom det ikke eksisterer et eksternt marked, kan en komme frem til en indirekte markedsbasert internpris basert på en alternativ utnyttelse av ressursene eller anbud. For at anbudsprinsippet skal kunne fungere, er en nødt til å akseptere eksterne tilbud med en viss frekvens når disse er lavest (Hansen og Svendsen, 1996). Andre elementer som kan påvirke internprisen er betalingsbetingelser, kvantumsrabatter grunnet stordriftsfordeler, relevante kvalitetsforskjeller og pålitelighet ved leveransene.

**Kostnadsbaserte internpriser** kan bygge på variable enhetskostnader, selvkost per enhet, eller selvkost pluss fortjeneste per enhet (Hansen og Svendsen, 1996). Selvkostbaserte internpriser, både med og uten fortjeneste som prisingskriterium er lite objektive, reduserer leverende avdelings incitament til økt effektivitet og kan i verste fall føre til suboptimale beslutninger for foretaket totalt. Ved fastsettelse av kostnadsbaserte internpriser står en overfor de samme valg og dilemma som ved fordeling av kostnader. Blant annet er en nødt til å ta et standpunkt til om en skal ta utgangspunkt i virkelige eller budsjetterte kostnader og forbruk, antall fordelingsnøkler, en-rate eller to-rate system og hvilke kostnader som skal inngå i kostnadsbasene. Disse temaene vil bli nærmere utdypet under fordeling av kostnader. Hansen og Svendsen (1996) argumenterer for at en ved intern leveranse av tjenester bør unngå å fordele kostnader passivt ved hjelp av fordelingsnøkler. De mener at et overskudds-senter bør kunne påvirke alle sine kostnader og inntekter, og at bruken av fordelingsnøkler kan bidra til å undergrave motivasjonen til lønnsomhet hos et overskuddssenter, dersom det blir belastet for tjenester det egentlig ikke har behov for.

**Forhandlingsbaserte internpriser** er et tredje alternativ, og kan benyttes dersom ikke markedspris- eller kostnadsresonnementet leder til en entydig internpris (Hansen og Svendsen, 1996). I slike tilfeller vil de berørte resultatenheter forhandle seg frem til en internpris. Dette kan være en tidkrevende og konfliktskapende prosess, som kan resultere i at toppladelsen i foretaket må gå inn og megle. Slike destruktive forhandlinger kan fort bli kostbare. For å håndtere dette kan ledelsen redusere omfanget av dem ved å innføre regler for internpris og leveringsplikt. På den måten kan en også redusere muligheten for at dyktige forhandlere skal kunne påvirke internprisene og resultatet for sine avdelinger.

Selv om frihet knyttet til internhandel ofte betegnes som bra, nevner litteraturen på området flere grunner til å begrense denne friheten. Særlig dersom ledelsen har intensjoner om å benytte internprisingssystemets muligheter til å stimulere til ønsket atferd kan det være aktuelt å vurdere regulering av kvantum, kvalitet og pris. Dersom internprisen overpriser varene/tjenestene i forhold til reell alternativkostnad, kan gi en avdeling incentiver til å handle eksternt på bekostning av foretaket. For lav internpris kan stimulere til overforbruk av tilhørende tjeneste. Det finnes ulike måter å regulere internhandel både når det gjelder levering og pris. Kvantumet og kvaliteten, som skal kjøpes eller selges internt, kan bestemmes fra periode til periode av den sentrale ledelsen. Her kan det spenne fra at enheten må kjøpe eller selge alt intern til at de står helt fritt. En mellomløsning er, at de pålegges en minimumskvote som de må kjøpe internt, hvorefter de deretter står fritt.

Hvis en organisasjon ikke velger internpriser kan de i stedet velge kostnadsnøkler som gir en mer sjablongmessig fordeling av kostnader. Dette er en metode som fortsatt er vanlig ved mange helseforetak til tross for at det ikke gir samme presisjon.

### **Kostnadsfordeling - fordele kostnadene på brukeravdelingene**

Når en virksomhet skal fordele kostnader, er det en rekke vurderinger som må foretas i forhold til hva og hvilket grunnlag de skal utarbeide fordelingen etter. Videre vil det bli gått igjennom ulike valg som må tas stilling til ved fordeling av kostnader. Disse er, om en skal fordele budsjetterte eller virkelige kostnader, om en skal fordele etter budsjettert eller virkelig forbruk. Deretter behandles momenter knyttet til valg av antall fordelingsnøkler, om en skal velge et en-rate eller to-rate system, og grunnlaget for disse. Til slutt tar kapitlet for seg hvilke tilnæringsmetoder en kan ta utgangspunkt i.

**Fordeling av budsjetterte eller virkelige kostnader** er et av de viktige valg som en må ta stilling til, og som gir ulike incentiver som påvirker handlingene til støtte-/serviceavdelinger og etterspørrende avdelinger. Ved å benytte *budsjetterte kostnader* som utgangspunkt for allokeringssraten, er det enkelt for etterspørrende enheter å bestemme hvor mye en skal etterspørre av tjenesten, og dersom det er mulig, velge om en skal benytte en intern eller ekstern leverandør. Dersom det fordeles budsjetterte kostnader, er det leverende avdeling som blir gjort ansvarlig for eventuelle avvik (Horngren et al., 2003). Det betyr at etterspørrende avdeling belastes ikke for leverende avdelingers kostnader grunnet ineffektivitet. Samtidig påføres leverende avdeling risikoen for prisendringer utenfor deres påvirkningsmulighet, noe som kan virke demotiverende i forbindelse med prisstigninger. Leverandøren kan tilpasse seg denne risikoen ved å (1) effektiviseringstiltak, (2) bygge inn slakk i kalkylene.

Ved å benytte budsjetterte kostnader vil en motivere serviceavdelingene til å tilpasse seg denne risikoen ved å forbedre effektiviteten sin (Horngren et al., 2003). Dette fordi serviceavdelingene vil kunne øke overskuddet sitt dersom de blir mer effektive. Samtidig vil etterspørrende avdelinger ikke bli belastet med eventuelle økte kostnader på grunn av ineffektivitet. Dersom støtteavdelingen velger en slik taktikk kan det bremse kostnadsutviklingen. Det kan være vanskelig for helseforetakene å få realisert disse effektiviseringsgevinstene, men det kan være med å holde kostnadene nede på et moderat nivå.

I kalkyler hvor det benyttes mye skjønn og budsjetterte kostnader er utgangspunktet, kan det være fristende for støtteavdelingene å legge inn slakk. Leverende avdelinger som har slakk i sine kalkyler vil i mindre grad ha incentiver til å effektivisere sin drift. Konsekvensen kan være at helseforetakets kostnader blir høyere enn nødvendig (Innes og Mitchell, 1993). På grunn av incentivet om å bygge inn slakk i kalkylene er det viktig, dersom det benyttes budsjetterte kostnader, å følge nøye med på kalkylene til støtteavdelingen. Andre tiltak som kan virke preventive er å sette krav til støtteavdelingene om effektivitet og der det er mulig foreta sammenligninger med eksterne leverandører.

Dersom en ønsker å vri risikoen over til etterspørrende avdelinger, kan en i stedet benytte *virkelige kostnader*. Ved fordeling av virkelige kostnader er det de faktiske kostnadene som blir fordelt, og mottakene avdeling blir gjort ansvarlig for eventuelle avvik (Horngren *et al.*, 2003). Leverende avdeling vil dermed verken ha incentiver til å effektivisere sin drift eller bygge slakk inn i sine kalkyler. For å gi leverende avdeling incentiver til å effektivisere er en i stedet nødt til å iverksette andre tiltak, eksempelvis se på utviklingen, foreta sammenligninger med eksterne, og innføre kvantitative og kvalitative effektiviseringsmål. Når virkelige kostnader er grunnlaget for å allokere de indirekte kostnadene, vil ikke ratene være klare før i slutten av perioden. Dermed vil det være vanskelig for etterspørrende avdeling å forutse hvor mye indirekte kostnader de blir belastet med. I praksis er det normalt at ratene settes på årlig basis før hver periode, noe som til en viss grad utelukker bruken av virkelige kostnader ved kostnadsfordeling (Innes og Mitchell, 1993). Derimot benyttes virkelige kostnader ved kostnadsoverveltning i forbindelse med internfakturerings.

**Fordeling etter budsjetterte eller virkelig forbruk** er et annet viktig valg som må tas i forbindelse med fordeling av kostnader. Når *budsjettert forbruk* er fordelingsgrunnlaget, vil brukerenhetene vite i forkant hvor stor andel av serviceavdelingens faste kostnader de vil bli tildelt. Dette gjør det lettere å planlegge både på kort og lang sikt. Problemet med en slik løsning er, at det kan være fristende for avdelingslederene, på bekostning av andre avdelinger, å underestimere planlagt ressursforbruk av serviceavdelingens tjenester (Horngren *et al.*, 2003). Dette incentivet kan reduseres ved å benytte en høyere rate på det forbruket som overstiger budsjettert forbruk. Ved å benytte budsjettert forbruk som fordelingsgrunnlag, sikres leverende avdeling inndekning for sine faste kostnader. Leverende avdeling vil dermed ikke ha de samme incentivene som i situasjoner hvor virkelig forbruk er fordelingsgrunnlaget.

Ved å fordele ut fra *virkelig forbruk*, vil ikke etterspørrende avdelinger ha incentiver til å underrapportere forventet forbruk av de interne tjenestene i budsjettprosessen. Dersom også de faste kostnadene fordeles ut fra virkelig forbruk, vil ikke de etterspørrende avdelingene få vite hvor stor andel av kostnadene de får tildelt før i slutten av perioden. De faste kostnadene vil bli behandlet som om de var variable, og fordelingen ville ikke synliggjøre årsak-virkningsforholdet i kostnadsutviklingen. Dette fordi faste kostnader bestemmes av forventet bruk på lang sikt og ikke av små kortsiktige variasjoner i produksjonen. Endringer i forbruket til den ene enheten vil dermed kunne påvirke kostnadsfordelingen til en annen enhet dersom en benytter virkelig forbruk til å fordele faste kostnader (Horngren *et al.*, 2003).

Resultatet av å fordele faste kostnader ut fra virkelig forbruk vil gi leverende avdeling tre incentiver. Disse er å (1) effektivisere driften, (2) bygge slakk inn i kalkylene for å redusere sårbarheten knyttet til etterspørselssvikt, og (3) påvirke til økt forbruk. Leverende avdeling kan påvirke til økt forbruk av deres interne tjenester ved å gi god service, rask levering og god kvalitet, og dermed får de dekket inn sine faste kostnader. De to siste måtene for leverende avdeling å respondere på fordeling av faste kostnader ut fra virkelig forbruk er kostnadsdrivende for helseforetaket som helhet, mens det siste vil gi reduserte kostnader for helseforetaket. Disse incentivene vil også være gjeldende i tilfeller hvor etterspørrende avdelinger faktureres for virkelig forbruk ut fra selvkostbaserte interpriser.

**En eller flere fordelingsnøkler** er også et valg som må tas dersom en virksomhet ønsker å benytte fordelingsnøkler. Dette valget tar stilling til detaljeringsgrad. Hvor mange fordelingsnøkler en bør ha avhenger av kostnadsbildet, hvilke typer kostnader en bør ha med og hvor detaljert en ønsker å ha fordelingen. Hvor mye tid og ressurser en har til rådighet er også avgjørende for detaljeringsgraden. I tillegg må en vurdere om det skal skilles mellom variable og faste kostnader, som avgjør om det bør benyttes et en-rate system eller to-rate system. *En-rate systemet* fordeler kostnadene i hver kostnadsgruppe til kostnadsobjekter ved å bruke en felles fordelingsnøkkel. Fordelen med dette systemet er det er enkelt å foreta sammenligninger. Fordi en-rate systemet gjør det vanskelig å vite hva som er faste kostnader,

har det den ulempen at det kan gi incentiver til å bygge ned kapasiteten. På den måten belastes avdelingen med mindre kostnader.

*To-rate systemet* klassifiserer kostnader i hver kostnadsgruppe, og deler dem inn i to kostnadsgrupper hvor det skilles mellom faste og variable kostnader. Ved å bruke denne metoden får en frem kostnaden ved endret produksjon. Dersom en tar utgangspunkt i budsjetterte kostnader, anbefales det å fordele faste kostnader etter budsjettert forbruk og variable kostnader etter virkelig forbruk.

Dette systemet kan redusere faren for suboptimalisering. Grunnen til det er, at to-rate system fjerner leverende avdelings risiko knyttet til inndekning av faste kostnader. Dermed blir incentivene til leverende avdeling om å påvirke etterspørselen etter deres tjenester fjernet. To-rate systemet vil ikke fjerne støtteavdelingenes incentiver til å underrapportere budsjettert forbruk fordi leverende avdeling fordeler sine faste kostnader med utgangspunkt i budsjettert forbruk. Resultatet av en slik underrapportering kan resultere i at leverende avdelingens faste kostnader blir skjevt fordelt på etterspørrende avdelinger (Se Horngren *et al.*, 2003 for en utviklet beskrivelse av en-rate og to-rate system).

**Valg av tilnæringsmetode** henger sammen med hvor nøyaktig virksomheten ønsker at kostnadsfordelingene skal være. I likhet med valg av detaljeringsgraden må en også ved valg av metode ta hensyn til hvor mye tid og ressurser de ønsker å bruke på kostnadsfordelingene. Det finnes tre tilnæringsmetoder; direkte metode, steg metoden og kryssfordeling. Jo mer komplekse disse fordelingsmetodene er, desto mer tidkrevende og kostbart er det å innføre dem. For å bestemme hvilken modell som er best egnet, kan en gjennomføre en kost - nytte analyse, hvor en blant annet tar hensyn til hvor viktig en anser informasjonen om enhets-kostnader for å være (Innes og Mitchell, 1993).

I *direkte metode* allokeres kostnadene basert på hvor mye hver av serviceavdelingene genererer direkte til produksjonsavdelingene (Horngren *et al.*, 2003). Direkte metode er den enkleste fordelingsmetoden, fordi den ser bort fra gjensidig avhengighet. Dette er kanskje grunnen til at denne metoden er den mest brukte i praksis, og på tross av at forenklingene utgjør en fare for skjevfordelinger.

I *stegmetoden* rangeres serviceavdelingene i den rekkefølgen kostnadene deres skal allokeres. Den første serviceavdelingens kostnader fordeles til alle kostnadssentrene, både produksjonsavdelinger og serviceavdelinger (Innes og Mitchell, 1993). Når en serviceavdelings kostnader er blitt fordelt, kan ikke denne avdelingen få fordelt kostnader fra noen av de andre serviceavdelingene. Derfor tar denne metoden bare delvis hensyn til gjensidig avhengighet. Denne metoden rommer også en mulighet for skjevfordeling. For å begrense denne skjevheten mener Innes og Mitchell (1993), at de serviceorganisasjonene som mottar få eller ingen tjenester fra de andre serviceavdelingene og de som leverer få eller ingen tjenester til de andre serviceavdelingene bør bli rangert først. Deretter bør en rangere de resterende serviceavdelingene etter kostnadsnivået i avdelingen, som tilhører andre serviceavdelinger.

*Kryssfordelingsmetoden* er uten tvil den mest komplekse av disse tre metodene, men den tar til gjengjeld fullt ut hensyn til gjensidig avhengighet mellom serviceavdelingene (Horngren *et al.*, 2003). Denne metoden unngår skjevfordelinger ved at de ukjente, som er hver av serviceavdelingenes totale kostnader, blir først identifisert ved å simultant løse et ligningssett. Deretter fordeles serviceavdelingenes kostnader.

### **Hvordan kan fellesressursene fordeles på enhetene?**

Det er ikke bare fordelingsspørsmålet som kan være vanskelig i forhold til fellesressurser. Fordi helseforetakene har begrenset tilgang på ressurser, er det derfor også knapphet knyttet til støtte- og servicetjenester. For å oppnå mest mulig helse for hver korne, må ressursene benyttes mest mulig effektivt. Det innebærer en mest mulig effektiv fordeling av

helseforetakenes finansiering, som igjen betyr et fornuftig nivå på støtte- og servicetjenester. Et fornuftig nivå på støtte- og servicetjenester tilsier et nivå som fører til en effektiv drift av helseforetaket slik at det oppnås mest mulig helse for hver krone. Knapphetsproblemet knyttet til støtte- og servicetjenester kan løses ved hjelp av flere aktuelle allokeringmekanismer. Disse er "fri" bruk av felles ressurser, "først til mølla", prismekanismer, reguleringer og kvoter, direkte (administrativ) tildeling, og køer/ventetid (Christiansen, 1998). Flere av allokeringmekanismene kan også kombineres med hverandre.

Helseforetak som benytter interne markedsløsninger løser fordelingen av fellesressursene ved hjelp av prismekanismen. Prisen på støtte- og servicetjenestene bidrar til å begrense etterspørselen etter de interne tjenestene og sikrer en effektiv fordeling. Prisen vil reflektere den relative knappheten og være lik alternativkostnaden slik at etterspørselen er lik tilbudet (Christiansen, 1998). Utfordringen her kan være relatert til at det ikke eksisterer et perfekt marked, det vil si det er en form for markedssvikt. Eksempelvis kan leverandørene av de interne tjenestene ha monopolmakt. Prismekanismen løser også problemet med å fordele kostnadene knyttet til fellesressursene samtidig med allokeringproblemet. En annen utfordring ved bruk av prismekanismen er, at det ikke nødvendigvis er slik at det er enhetens betalingssevne og -vilje som uttrykker behovet etter en intern tjeneste. Dermed er det ikke sikkert at resultatet av å allokere de interne tjenestene ved hjelp av prismekanismene som gir en mest mulig effektiv drift av helseforetaket.

Istedenfor prismekanismer kan fordelingen løses ved en av de andre mekanismene, hvis det er tilfellet vil det oppstå utfordringer ved å fordele kostnadene knyttet til disse fellesressursene. Disse allokeringmekanismene er aktuelle for å kompensere for markedssvikt eller fordi de har andre fordeler som kompenserer for at de ikke er like effektive som prismekanismen. Disse mekanismene kan kombineres sammen med kostnadsfordeling av felleskostnader etter mer tradisjonelle metoder.

Fri bruk av felles ressurser innebærer at det ikke er knyttet noen restriksjoner til utnyttelsen av den (Christiansen, 1998). For at denne allokeringen skal kunne fungere, forutsettes det at disse ressursene ikke er særlig knappe, hvis ikke kan det oppstå problemer med eksternaliteter. Fordelen med denne allokeringen er at den krever liten grad av administrasjon. Denne formen for allokering er aktuell i situasjoner hvor alternativkostnaden er tilnærmet null, eksempelvis kan den benyttes ved IT-tjenester hvor det ikke er kapasitetsproblemer. Dersom det eksisterer en knapphet vil det resultere i at "først til mølla" prinsippet trer i kraft eller det oppstår trengsel.

"Først til mølla" innebærer at den begrensede mengden fordeles til dem som er først ute og etterspør godet (Christiansen, 1998). Godet er dermed tilgjengelig så lenge det, budsjettposten, ikke er konsumert. Deretter fortrenses resten av etterspørselen. Dersom det er begrenset kapasitet per tidsenhet, og etterspørselen per tidsenhet er større enn kapasiteten, vil det danne seg kø/ventelister eller trengsel.

Ved køer er det dem som er mest villig til å stå i kø som oppnår godet (Christiansen, 1998). Den største ulempen med køer er ventetid. Ved et helseforetak kan det dermed oppstå forsinkelseskostnader på grunn av forringet effektivitet. Et annet resultat av køer kan være trengsel hvor kvalitetsforringelse er en konsekvens.

Også reguleringer er egnet til å fordele fellesressurser. Reguleringer kan være i form av lovhjemmel, forskrifter eller lignende. Reguleringer vil, ved konflikt med andre allokeringmekanismer, overstyre de andre fordelingsmekanismene. Denne formen for allokering er ofte kombinert med direkte (administrativ) allokering. Direkte (administrativ) allokering innebærer at de interne tjenestene fordeles ut fra politisk eller administrative kriterier (Christiansen, 1998). Skjønn og behovsprøving er sentralt for begge disse formene for allokering.

## Analyse

Analysen er en komparativ analyse av de valgene de tre helseforetakene har tatt i forbindelse med fordeling av felleskostnadene. En mer omfattende beskrivelse av studien finnes i SNF rapport nr 04/06 (Meyer og Waage-Rasmussen, 2006). I analysen er vi interessert i to forhold. For det første hvordan endring i bruttodriftskostnader, lønnskostnader og årsverk ser ut over tid for psykisk helsevern og somatikk og for det andre hvordan den økonomiske styring foregår og da særlig kostnadsfordelingen.

### Utviklingen fra 2001 til 2005

I denne delen skal vi sammenligne utviklingen i brutto driftskostnader og lønnskostnader i psykisk helsevern i forhold til somatikken i perioden 2001 og frem til 2004, samt endringen i antall årsverk for samme periode. Videre relateres utviklingen med de data som kom frem ved intervjuer med nøkkelpersoner i de tre casene<sup>2</sup>.

Grunnen til at vi ser på bruttodriftskostnader, lønnskostnader og årsverk for å analysere ressursveksten er fordi det innen psykisk helsevern ikke er utviklet pasientklassifiseringssystemer som gjør det mulig å beregne aktivitetsvekst som er korrigert for endring i pasienttyngde. For å kunne sammenligne de tre helseforetakene har vi valgt å fokusere på endringstall. Valg av periode sees i sammenheng med at helsereformen ble innført i 2002. Det er derfor interessant å ta for oss perioden fra 2001 og frem til i dag, som er 2005 da regnskap fra 2005 ikke er ferdige i skrivende stund.

### Brutto driftskostnader (ekskl. avskrivninger)

Dersom vi sammenligner utviklingen i psykisk helsevern (inkludert rus) med somatikken, ser vi at veksten i brutto driftskostnader innen psykisk helsevern er større enn i somatikken i perioden 2001 til 2004. Ahus er det helseforetaket hvor veksten i brutto driftskostnader er størst relativt til veksten i somatikk. I tillegg har Ahus en markant større vekst i brutto driftskostnader tilhørende psykisk helsevern enn Helse Bergen og St. Olavs Hospital. Det skyldes blant annet at Ahus i 2004 overtok noen opptaksområder for Oslo Nord, samt at psykisk helsevern vokste betraktelig både med hensyn til månedsverk, areal, budsjett og antall senger.

Spesialisthelsetjenesten, regnskap. Kostnader etter region, kostnadstype, funksjon, tid og statistikkvariabel					
Brutto driftskostnader (ekskl. avskrivninger)	2001	2002	2003	2004	2001-2004
Somatiske tjenester (610, 615, 620, 625, 630, 670, 673)	Endring fra fjoråret	Endring fra fjoråret	Endring fra fjoråret	Endring fra fjoråret	Endring i perioden
<b>Akershus universitetssykehus HF</b>	9,1	16,8	5,2	1,3	24,5
<b>Helse Bergen HF</b>	19,5	1,2	8,6	3,4	13,6
<b>St Olavs Hospital</b>	16,4	6,8	12,1	18,3	41,5

Tabell 5.5 Brutto driftskostnader i somatiske tjenester (SSB 2005)

<sup>2</sup> For en fordypet diskusjon om holdninger til fordeling av psykisk helsevern og somatikk se Holm, 2006.

**Spesialisthelsetjenesten, regnskap. Kostnader etter region, kostnadstype, funksjon, tid og statistikkvariabel**

<b>Brutto driftskostnader (ekskl. avskrivninger)</b>	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>	<b>2001-2004</b>
	<b>Endring fra fjoråret (prosent)</b>	<b>Endring fra fjoråret (prosent)</b>	<b>Endring fra fjoråret (prosent)</b>	<b>Endring i perioden (prosent)</b>
Psykisk helsevern og rus (640, 645, 646, 647, 650, 655, 656, 680)				
<b>Akershus universitetssykehus HF</b>	15,8	15,2	27,3	69,9
<b>Helse Bergen HF</b>	11,0	10,5	10,6	35,6
<b>St Olavs Hospital</b>	27,5	18,0	-3,8	44,7

**Tabell 5.6 Bruttodriftskostnader i psykisk helsevern og rus (SSB 2005)**

I Helse Bergen er veksten i brutto driftskostnader innen psykisk helsevern på om lag 35 % i perioden. Dette er i underkant av 2 ganger den tilsvarende vekst innen somatikken. Innen psykisk helsevern er den årlige veksten på mellom 10,5-11 % i perioden. Veksten innen somatikken er mer variabel. I denne sammenheng kan vi også nevne at psykisk helsevern har omtrent samme andel av helseforetakets driftsinntekter som andel av kostnader knyttet til interne kjøp, noe som høres nokså rimelig ut.

I tallene til St. Olavs hospital har vi for psykisk helsevern brukt tall fra Psykisk helsevern i Sør-Trøndelag HF frem til og med 2002. Ved St. Olavs Hospital er veksten i psykisk helseverns bruttodriftskostnader i perioden 2001-2004 på 44,7 %. Denne veksten er nokså lik veksten innen somatikk, 41,5 %. Dette helseforetaket er det eneste hvor veksten i brutto driftskostnader i psykisk helsevern er fallende, og hvor det er en negativ vekst fra 2003 til 2004. Det er også stor variasjon i veksten fra år til år, eksempelvis er den årlige veksten 27,5 % i 2002, mens den i 2004 er på -3,8 %. Det at psykisk helsevern har redusert sine brutto driftskostnader i perioden 2003-2004 er overraskende med tanke på at dette er et satsingsområdet og at helseforetakene fremdeles får tilført opptrappingsmidler. Den forklaring som fremkommer fra både styre og ledelse ved St. Olavs Hospital er at de fikk tillatelse av eieren til å overføre midler fra psykisk helsevern til somatikk på grunn av mangel på arbeidskraft innen psykisk helsevern. Respondentene mente videre at St. Olavs Hospital hadde vært veldig bevisst på å trappe opp ressursinnsatsen innen psykisk helsevern i den takt som var mulig. Samtidig ser vi at årsveksten i brutto driftskostnader i somatikken ved St. Olavs Hospital avtar i 2001-2002 for deretter å øke i 2003 og 2004.

### **Lønnskostnader**

De samme tendensene som vi så med brutto driftskostnadene finner vi igjen dersom vi studerer tilsvarende tall for lønnskostnadene. Lønnskostnadene i tilknytning til somatikken på Ahus har i perioden 2001-2004 vært på 18,3 %, noe som er vesentlig lavere enn tilsvarende endring innen psykisk helsevern som er på 51,1 %. Vi ser at stigningstallet til lønnskostnadene i somatikken har en fallende utvikling fra 12,9 % i 2001 til 3,2 % i 2004. I motsetning til somatikken har tilsvarende stigningstall for psykisk helsevern en positiv utvikling, og går fra å være 0 % i 2001 til 29,1 % i 2004. Også i disse tallene gjenspeiles virkningen fra at psykisk helsevern utvidet sitt opptaksområde i 2004.

**Spesialisthelsetjenesten, regnskap. Kostnader etter region, kostnadstype, funksjon, tid og statistikkvariabel**

Lønnskostnader	2001	2002	2003	2004	2001-2004
	Endring fra fjoråret (prosent)	Endring fra fjoråret (prosent)	Endring fra fjoråret (prosent)	Endring fra fjoråret (prosent)	Endring i perioden (prosent)
Somatiske tjenester (610, 615, 620, 625, 630, 670, 673)					
<b>Akershus universitetssykehus HF</b>	12,9	7	7,1	3,2	18,3
<b>Helse Bergen HF</b>	18,2	2,5	8,2	3	14,1
<b>St Olavs Hospital</b>	18,5	3,9	10,3	17,8	35,0

**Tabell 5.7 Lønnskostnader i somatiske tjenester (SSB 2005)**

**Spesialisthelsetjenesten, regnskap. Kostnader etter region, kostnadstype, funksjon, tid og statistikkvariabel**

Lønnskostnader	2002	2003	2004	2001-2004
	Endring fra fjoråret (prosent)	Endring fra fjoråret	Endring fra fjoråret	Endring i perioden
Psykisk helsevern og rus (640, 645, 646, 647, 650, 655, 656, 680)				
<b>Akershus universitetssykehus HF</b>	0,0	17,0	29,1	51,1
<b>Helse Bergen HF</b>	15,1	9,8	9,1	37,9
<b>St Olavs Hospital</b>	19,7	15,3	0,4	38,5

**Tabell 5.8 Lønnskostnader i psykisk helsevern (SSB 2005)**

I likhet med Ahus har Helse Bergen en større økning i lønnskostnadene innenfor psykisk helsevern enn hva som er tilfellet for somatikken i perioden 2001-2004. Lønnskostnadene innen somatikken og psykisk helsevern økte med henholdsvis 18,3 % og 37,9 %. Også tendensen for stigningstallet til lønnskostnadene innenfor somatikken har samme trend i Helse Bergen som i Ahus, med andre ord en negativ helning. Utviklingen til stigningstallet for lønnskostnadene gjeldende psykisk helsevern i Helse Bergen har en nokså stabil tendens, og har i den senere tid stabilisert seg rundt 9 %. De intervjuer som er gjennomførte med nøkkelpersoner viser også at det har vært en bevisst satsning på økt aktivitet og ansettelser til psykisk helsevern i både Ahus og Helse Bergen.

Økningen i lønnskostnadene til somatikken tilhørende St. Olavs Hospital har i perioden 2001-2004 vært på 35 %. Dette er en noe større økning enn hva som er tilfellet for somatikken i Ahus og Helse Bergen. Stigningstallet til lønnskostnadene for somatikken ved St. Olavs Hospital har også en annen utvikling enn de to andre helseforetakene som vi har sett på. De to første årene har dette stigningstallet en negativ utvikling, og i likhet med brutto driftskostnadene snur også stigningstallets utvikling i 2003 og får en mer positiv utvikling. Innenfor psykisk helsevern ved St. Olavs Hospital har stigningen til lønnskostnadene en fallende trend. I 2002 var stigningen 19,7 %, og i 2003 15,3 %. Disse tallene står i kontrast til endringen i 2004 som kun var en økning på 0,4 %. Vi finner med andre ord de samme tendensene som vi fant i brutto driftskostnader. Sammenhengene som vi nevnte i forbindelse med analysen av St. Olavs Hospitals brutto driftskostnader er uheldige med tanke på at somatikk skal ha uforandret aktivitet mens psykisk helsevern skal øke sin aktivitet.

Den forklaring som fremkommer fra både styre og ledelse ved St. Olavs Hospital er at de fikk lov av eieren å overføre midler fra psykisk helsevern til somatikk på grunn av mangel på arbeidskraft (Holm, 2006). Helseforetaket har vært veldig bevisst på at trappa opp psykisk helsevern i den takt de makter med. Dette er gjort for å være sikker på bibeholde god kvalitet.



**Årsverk****Årsverk ved sykehus og andre somatiske institusjoner, etter region, stillingskategori, funksjoner, tid og statistikkvariabel**

	2002	2003	2004	Prosentvis endring i fra 2002-2004
Sum alle funksjoner	Årsverk i alt	Årsverk i alt	Årsverk i alt	
Akershus universitetssykehus HF	2 823	2 650	2 781	
Prosentvis endring Akershus universitetssykehus HF		-6,1 %	4,9 %	-1,5 %
Helse Bergen HF	5 236	5 586	5 421	
Prosentvis endring Helse Bergen HF		6,7 %	-3,0 %	3,5 %
St Olavs Hospital	4 001	4 352	4 951	
Prosentvis endring St. Olavs Hospital		8,8 %	13,8 %	23,7 %

**Tabell 5.9** Årsverk ved somatiske tjenester**Årsverk ved institusjoner i psykisk helsevern, etter region, stillingskategori, tid og statistikkvariabel**

	2002	2003	2004	Prosentvis endring i fra 2002-2004
I alt	Årsverk	Årsverk	Årsverk	
Akershus universitetssykehus HF	539,80	764,06	839,51	
Prosentvis endring Akershus universitetssykehus HF		41,5 %	9,9 %	55,5 %
Helse Bergen HF	1 086,91	1 182,14	1 248,47	
Prosentvis endring Helse Bergen HF		8,8 %	5,6 %	14,9 %
Samlet Psykisk helsevern i Sør Trøndelag HF (2002) og St. Olavs Hospital (2003 og 2004)	952,95	1 032,91	1 050,06	
Prosentvis endring St. Olavs Hospital og PH-ST		8,4 %	1,7 %	10,2 %

**Tabell 5.10** Årsverk ved psykisk helsevern

St. Olavs Hospital er det eneste av de helseforetakene vi har sett på som har en lavere vekst i antall årsverk innenfor psykisk helsevern (10,2 %) enn i somatikken (23,7 %) i perioden 2002-2004. Ahus og Helse Bergen har en vesentlig høyere vekst innenfor psykisk helsevern i forhold til somatikken innenfor samme periode. Ahus er imidlertid det eneste helseforetaket som har redusert antall årsverk i somatikken i denne perioden.

Analysen vi har gjort av regnskapstall er kun av en indikerende art, da vi i stedet for å kunne analysere finansieringen og fordelingen av felleskostnadene har vært nødt til å se på utviklingen av brutto driftskostnader, lønnskostnader og årsverk. Dette datamaterialet har vi hentet fra Statistisk Sentralbyrå. Vi kan med andre ord ikke konkludere med at psykisk helsevern subsidierer somatikken på grunnlag av disse tallene. St. Olav. Hospital skiller seg ut men har også en forklaring til at det ikke er en skjevfordeling på grunn av insentivvirkningen men på grunn av mangel på arbeidskraft.

Selv om vi i denne analysen ikke har kunnet avdekke noen vridningseffekter grunnet de incentivene som ligger i finansieringen av helseforetakene, har vi heller ikke grunnlag for å utelukke at det ikke er tilfellet. Dette er fordi vi kun har sett på tre foretak, og fordi vi ikke, med unntak av Helse Bergen, har få inngående kjennskap til foretakenes interne budsjetter og regnskap i forhold til fordeling av finanser og indirekte kostnader som er felles for somatikk

og psykisk helsevern i perioden 2001-2004. I neste avsnitt går vi videre i analysen og ser på hvordan den økonomiske styringsprosessen ser ut i de tre studerte casene.

## **Den økonomiske styringsprosessen**

Som en konsekvens av helsereformen har styringen i helseforetakene endret seg. Styringen har stort sett blitt bedre, men helseforetakene har fortsatt noen problemområder. Dette gjelder også for de tre helseforetakene som har vært studieobjekt i denne undersøkelsen. På Ahus har de fått mer helhetlig styring, Helse Bergen har fått bedre oversikt over økonomien og aktiviteten, mens på St. Olavs Hospital har de fått kortere beslutningsveier og har dermed oppnådd mindre byråkratisk styring.

Selv om styringen generelt er blitt bedre, ble det gjennom intervjuene avdekket områder som intervjuobjektene mente kunne vært bedre. På Ahus oppleves økt byråkrati grunnet økt detaljstyring fra Helse Øst RHF. I Helse Bergen brukes det for lite tid på analyser og prioriteringer, i tillegg er fokuset på langtidsbudsjettet redusert. Og på St. Olavs Hospital er det vanskelig å bli enige om hvordan de bevilgede midler skal disponeres, siden disse bevilgningene ikke er så store som de trodde i utgangspunktet.

Fokuset for den økonomiske styringen til helseforetakene har vært på budsjetteringsprosessen i kombinasjon med måloppnåelse av de produksjonsmål som det regionale helseforetaket har satt opp. Mens Ahus hadde hovedfokus på å få en sunn økonomi ved å styre etter et budsjett i balanse, hadde Helse Bergen og St. Olavs Hospital i stedet hovedfokus på produksjonsmål. Med andre ord regulerte Ahus sin produktivitet innenfor de rammene de var gitt kombinert med de gjeldende satsene for innsattsstyrt finansiering (ISF), og ut fra finansieringen forsøkte de å nå de produksjonsmålene som var satt. Det er tydelig hvordan Ahus atferd påvirkes av de bedriftsøkonomiske rammebetingelsene og incentivene som er lagt til grunn. Som det vil bli utdypet senere, var det også mindre fokus på nøyaktigheten til budsjettet med tanke på fordelte felleskostnader.

Det som skilte Helse Bergen og St. Olavs Hospital fra Ahus, var at disse to helseforetakene i mye større grad tok utgangspunkt i de produksjonsmålene de var gitt og utarbeidet budsjettet ut fra disse produksjonsmålene. Dette er et eksempel på hvor vi kan se en konflikt mellom insentiv styring og regelstyring. Disse foretakenes atferd er med andre ord først og fremst regelstyrt i deres arbeid med budsjetteringsprosessen, noe som også gjenspeiles i deres holdning til underskudd, og særlig budsjetterte underskudd. Hos disse to foretakene var det en mer positiv holdning til budsjetterte underskudd, enn på Ahus hvor dette ikke skulle forekomme.

## **Budsjetteringsprosessen**

Alle helseforetakene som deltok i undersøkelsen har veldig omfattende budsjetteringsprosesser, hvor fokuset ligger på at avdelingene skal få en eierfølelse til budsjettene. Det varierer i hvilken grad økonomiavdelingen blander seg i budsjetteringsprosessen til de forskjellige avdelingene og hvilken rolle de har. I tillegg har helseforetakene tatt ulike valg knyttet til budsjetteringsfilosofi.

Budsjettet har ulike funksjoner som delte autorisering, prognose, planlegging/koordinering og prestasjonsmåling (Pettersen og Bjørnenak, 2003). I de tre helseforetakene, som ble studert i denne undersøkelsen, var autoriserings-, prognose- og planleggingsfunksjonen fremtredende. Autoriseringsfunksjonen til budsjettet var fremdeles viktig for de tre helseforetakene i forbindelse med godkjenning av aktivitetsendringer og investeringer. Budsjetteringsprosessen ble også brukt til å estimere og planlegge aktiviteten med tilhørende kostnader og inntekter i året som kommer. Særlig St. Olavs Hospital la vekt på at det var viktig at budsjettet var realistisk og riktig, dette vil bli utdypet senere i analysen.

Budsjettene til de tre helseforetakene ble utarbeidet med utgangspunkt i foregående års budsjett korrigeret for prisstigning og diverse små endringer. Som påpekt over, er et av problemene, når budsjettene utarbeides etter denne metoden, at det er en fare for at budsjettet i liten grad reflekterer virkeligheten (Pettersen og Bjørnenak 2003). Konsekvensen av å ha virkelighetsfjerne budsjett er at budsjettet blir et mindre egnet styringsredskap. Eventuelle avvik mellom budsjett og regnskap vil dermed i mindre grad reflektere avvik grunnet produksjon, og i større grad prisavvik. St. Olavs Hospital har et større fokus på at budsjettet skal være realistisk i den forstand at de foretrekker et budsjettet underskudd fremfor et urealistisk budsjett.

Et annet utfall av å legge budsjettene etter den metoden, som benyttes av de tre helseforetakene, er at en viderefører systematiske skjevheter fra tidligere budsjett og prioriteringer skjules ved at det blir for stort fokus på de små tingene (Pettersen og Bjørnenak 2003). Det har også kommet frem at de helseforetakene som var med i studien sammenligner årets budsjett med årets regnskap, men de er i mindre grad flinke til å se på årets regnskap i forhold til neste års budsjett. Felleskostnadene på Ahus blir fordelt med samme beløp som året før, kun justert for prisendringer og forventede økninger. Denne fordelingen av felleskostnadene er bygget på antagelsen om at tidligere års fordelinger er riktig, og derfor kan det være en fare for at budsjettet til Ahus viderefører systematiske skjevheter.

Alle helseforetakene bygger opp budsjettene sine ved å kombinere de to budsjetteringsfilosofiene som ble nevnt i den teoretiske innledningen. Oppbygningen av budsjettene foregår stort sett på samme måte hos dem alle, men det varierer om det er nedbrytingsmetoden eller oppbyggingsmetoden som er dominerende og i hvilken rekkefølge de kommer. Økonomiavdelingen i helseforetakene koordinerer og styrer budsjetteringsprosessen, men det er opp til den enkelte avdeling å utarbeide budsjettet. Avdelingene mottar forskjellige føringer på hva som er planen for helseforetakets drift, og dermed hva de kan budsjettere med av kostnader, inntekter. I tillegg blir de informert om hvilke justeringer de må legge inn i forhold til aktivitetsendringer, prisreguleringer og effektiviseringer.

Det finnes et skille på graden av styring fra økonomiavdelingen mellom de tre helseforetakene. På Ahus styrer økonomiavdelingen lite direkte over avdelingene, og den har en mer hjelpende funksjon enn en styrende, mens Helse Bergen og St. Olavs Hospital har økonomiavdelingen en mer styrende rolle. For Ahus viser det seg blant annet ved at økonomiavdelingen utarbeider konkrete forslag til endringer hvis rammene blir lavere enn først antatt. Denne måten å gjennomføre budsjettprosessen har fremmet et godt samarbeidsklima og dialog mellom økonomiavdelingen om de andre avdelingene. Samtidig som avdelingene selv lager sine budsjetter, utvikles også et eierskap til dem. På dette helseforetaket benyttes nedbrytningsmetoden først før det benyttes oppbyggingsmetoden, dermed sikres det at det totale budsjettet går i balanse. Det er hos dette helseforetaket nedbrytningsmetoden er mest dominerende og legger premissene for hele budsjetteringsprosessen og aktivitetsplanleggingen.

I Helse Bergen og på St. Olavs Hospital er økonomiavdelingens styrende rolle mer fremtredende. Dette kommer best frem i forbindelse med budsjettmøtene når avdelingenes budsjetter må justeres på grunn av at de ikke går opp. Oppbyggingsmetoden står sterkere i budsjetteringsprosessen til både Helse Bergen og St. Olavs Hospital i den forstand at avdelingene bygger opp budsjettene ut fra planlagt produksjon og føringer fra økonomiavdelingen. I likhet med Ahus, har også ved disse to helseforetakene, hver avdeling ansvaret for å bygge opp og lage sitt eget budsjett, og foreta eventuelle endringer eller omprioriteringer. I Helse Bergen mangles en dialog mellom økonomiavdelingen og avdelingene på hvordan avdelingene konkret skal få dette til.

På St. Olavs Hospital utarbeides avdelingenes budsjetter i samarbeid med økonomiavdelingen, gjennom å gi maler og føringer på utgiftsnivået og ved at de ber om begrunnelser

for ulike prioriteringer som er tatt. Eventuelt samlet budsjetterteunderskudd for St. Olavs Hospital, deles forholdsmessig ut på avdelingene i likhet med rammetilskuddet. Konsekvensen for avdelingene blir eventuelt at det budsjettet avdelingene hadde i utgangspunktet forverrer seg, og ytterligere effektiviseringstiltak og kutt er nødvendig for at avdelingene skal gå i balanse. Prinsippet for å håndtere det budsjetterte underskuddet er osthøvelprinsippet.

Derimot har de siste årene vist at det budsjetterte underskuddet ikke er håndtert av St. Olavs Hospital, og at de eventuelt i tillegg har fått budsjettunderskudd. Resultatet av økonomiavdelingens styring av budsjettprosessen i Helse Bergen og på St. Olavs Hospital har ført til en negativ holdning til både prosessen og budsjettene. I tillegg har økonomiavdelingens overstyring svekket avdelingens eierfølelse til budsjettet. I Helse Bergen er det delte meninger om hvor stort effektiviseringspotensialet er i psykisk helsevern, og det fører til at psykisk helsevern mener de får større effektiviseringskrav enn de kan make. Konsekvensen er at motivasjonen og forpliktelsen til å bruke budsjettene i avdeling for psykisk helsevern svekkes, samt at engasjementet for å holde budsjettet avtar.

Selv om forhandlinger er noe som brukes i mindre grad i budsjetteringsprosessen i helseforetakene er det like vel noen forhandlinger og diskusjoner i forbindelse med justeringer av budsjettall opp mot de endelige rammene. På Ahus er inntrykket, at samarbeidet og den gode dialogen økonomiavdelingen har med de forskjellige avdelingene fører til at de i stor grad kommer til enighet gjennom dialog, og trenger i mindre grad å benytte forhandlinger og foreta politiske beslutninger.

I etterkant av økonomiavdelingens budsjettmøter med avdelingene tas det i blant politiske beslutninger mot slutten av budsjetteringsprosessen ved Helse Bergen. Dette skyldes nødvendigheten av å raskt få inn de siste endringene som er vedtatt slik at budsjettet blir ferdig tidnok. St. Olavs Hospital bruker forhandlinger og politiske beslutninger i minst grad, det kan se ut som at det er på grunn av at økonomiavdelingen spiller en så stor rolle i begynnelsen av budsjetteringsprosessen. Derimot benytter St. Olavs Hospital aktivt forhandlinger knyttet til avtaler om interne leveranser.

### ***Felleskostnader er et diffust begrep***

I helseforetak hvor somatikk og psykisk helsevern er tett integrert er det ofte flere resurser som er felles for de to funksjonene. Det er kostnadene knyttet til disse felles ressursene som kalles felleskostnader. Fordeling av indirekte kostnader, som er felles for somatikk og psykisk helsevern, kan være et virkemiddel som sykehusledelsen kan benytte seg av til å påvirke ressursfordelingen og ressursforbruket.

Et av nøkkelbegrepene i dette kapitlet er felleskostnader. I den forbindelse er det nødvendig å klargjøre hva helseforetakene mente med felleskostnader. I teoridelen ble det vist at felleskostnader kan være både volumavhengige, volumuavhengige (sanne felleskostnader). I denne analysen vil det kun fokuseres på de volumavhengige felleskostnadene ettersom det kun var Ahus som fordelte sanne felleskostnader.

Det kan konkluderes med at felleskostnader er et diffust begrep i helsesektoren. Det finnes tre grunner til at felleskostnader fremstår som et diffust begrep: (1) det er store forskjeller mellom helseforetakene med tanke på hvilke kostnader de anser å komme inn under dette begrepet, (2) dessuten er det også store forskjeller for hvordan helseforetakene behandler disse felleskostnadene, og (3) begrepet felleskostnader kan i tillegg forveksles med sanne felleskostnader og at helseforetakene ikke skilte mellom de volumavhengige og de volumuavhengige felleskostnadene.

## Sentrale spørsmål i forbindelse med fordeling av kostnader

### Ønsket om et riktig økonomisk bilde er den dominerende årsaken til kostnadsfordelinger

De indirekte kostnadene fordeles fordi, den informasjonen som fremskaffes ved kostnadsfordelinger kan gi nyttig informasjon i forbindelse med strategiske og produksjonsmessige beslutninger (Horngren *et al.*, 2003). Det er naturlig å forvente at årsaken til *hvorfor* helseforetakene fordeler kostnader vil påvirke hvordan kostnadsfordelingen utformes. I tabellen nedenfor vises de forskjellige helseforetakenes svar på hvorfor de fordeler kostnader.

Hvorfor fordeler de kostnader?	Økonomiske beslutninger	Motivasjon	Kostnadslegitimering/prising	Resultatmåling og evaluering
Ahus	X			X
Helse Bergen	X	X	X	
St. Olavs Hospital	X	X	X	Planlegger

Tabell 1 Oversikt over begrunnelser til kostnadsfordelinger.

Empirien viser at alle tre helseforetakene fordeler kostnadene fordi de ønsket å få et riktig økonomisk bilde, som kan gi dem et godt utgangspunkt for økonomiske beslutninger. Ahus skiller seg markant fra de to andre helseforetakene ved at fordelingsmetoden deres ikke er ment å motivere til en bestemt atferd knyttet til forbruket av støtte- og serviceavdelingenes tjenester. Dette punktet utdypes mer senere i analysen av konsekvensene knyttet til kostnadsfordelingen. I motsetning til Ahus fordeler/fakturerer både Helse Bergen og St. Olavs Hospital blant annet for å stimulere til ønsket atferd. Motivasjonsfaktoren har de fått frem ved å benytte internprising. Ved hjelp av internprisingssystemet ønsker Helse Bergen å påvirke forbruket av interne støttetjenester til et ønsket nivå. Slik har helseforetaket til hensikt å redusere (over-) forbruket og drive kostnadskontroll. Konsekvensene knyttet til internprising vil bli gjennomgått senere i analysen.

Ved å synliggjøre kostnadene i den avdelingen den oppstår og er påvirkbar ønsker St. Olavs Hospital å motivere til kostnadsbevissthet. I tillegg har de innført forhandlinger mellom leverende og kjøpende enhet ved avtaler om internhandel, og dermed har faktureringen av internt kjøp/salg også en funksjon knyttet til kostnadslegitimering og pricing. Utover det planlegger St. Olavs Hospital å kunne ta i bruk den interne kostnadsfaktureringen i forbindelse med resultatmåling.

### Helseforetakene har forskjellig motivasjon for kostnadsfordeling mellom enheter

Det finnes flere motiver for å fordele kostnader mellom enheter. Horngren *et al.* (2003) legger vekt på følgende motiver; ønsket om å kommunisere ressursforbruk, redusere (over-)forbruk, drive kostnadskontroll, kapasitetsplanlegging og outsourcing. Hvordan de tre helseforetakene, fordelte seg på de fem motivene til å fordele kostnader mellom enheter er vist i tabellen nedenfor.

Hvorfor fordeler de kostnader mellom enhetene?	Kommunisere ressursbruk	Redusere (over-)forbruk	Kostnads-kontroll	Kapasitets-planlegging	Out-sourcing
Ahus	X				
Helse Bergen	X	X	X	Fra 2006	
St. Olavs Hospital	X	X	X		

Tabell 2 Oversikt over årsaker til kostnadsfordelinger mellom enheter.

Ønsket om å kommunisere ressursforbruk er det eneste motivet som var felles for alle de tre helseforetakene. Ved dette motivet finnes det dermed ingen forskjell mellom foretak som benytter interne markedsløsninger og foretak som fordeler kostnader etter mer tradisjonelle metoder. Likevel var ønsket om å bedre kommunisere ressursbruken et av hovedargumentene til Helse Bergen og St. Olavs Hospital for internprising.

I tillegg til å fakturere kostnader knyttet til intern handel fordeler også St. Olavs Hospital sitt budsjettunderskudd ut på alle enhetene for å kommunisere sine økonomiske utfordringer. Incentivene knyttet til en slik fordeling av budsjettet underskudd vil bli utdypet senere i analysen.

Den informasjonen, som internprisingssystemet bidrar med, var ment å skulle motivere brukere av interne service- og støttetjenester innenfor Helse Bergen og St. Olavs Hospital til å få et mer reflektert forhold til kostnaden knyttet til bruken av denne typen tjenester og dermed redusere eventuelt overforbruk. Internprisingssystemene er designet til å bidra til økt kostnadskontroll fordi etterspørrende enhet er nødt til å finne rom for forbruket av service- og støttetjenester innenfor det budsjettet de har til rådighet, og fordi dette systemet er nært knyttet til virkelig forbruk. Fra 2006 har Helse Bergen til hensikt å bruke informasjonen fra internprisingssystemet i forbindelse med vurderinger angående endringer i aktivitetsnivå (kapasitetsplanlegging).

Ahus er bevisst på at deres fordeling av kostnader ikke egner seg til å redusere overforbruk, eller brukes som beslutningsgrunnlag i tilknytning til outsourcing, eller kapasitetsplanlegging. De har med andre ord valgt en fordelingsmetode som ikke er spesielt godt egnet til å støtte økonomistyringen, og for å kompensere bør de benytte andre verktøy. Ahus styrer sin aktivitet mer i forhold til den avtalen de har med Helse Øst, om hvilke produksjonsmål de skal nå. I tillegg finnes en del reguleringer og krav fra Staten., men disse er minimumskrav og begrenser ikke oppover.

Helseforetakene, som var med i studien, var svært varsomme med å si noe i forhold til eventuelle planer om outsourcing. Helse Bergen og St. Olavs Hospital la ikke skjul på at internprisingssystemet egnet seg til å foreta sammenligninger av interne leverandører av servicetjenester med eksterne leverandørers tilbud.

### ***Rettferdighet og årsak-virkning er kriterier som ofte legges til grunn for fordelingen***

De fire kriteriene som Horngren *et al.* (2003) anser for å være relevante å vurdere for hvordan en skal fordele kostnader er årsak-virkning, mottatt fordel, rettferdighet og bæreevne. For helseforetak som ønsker at fordelingen av de indirekte kostnadene skal danne et grunnlag for økonomiske beslutninger eller skape motivasjon til en bestemt atferd, anbefales mottatt fordel- og årsak-virkningskriteriene. Hvilke kriterier de tre helseforetakene i studien benyttet seg av blir vist i tabellen nedenfor.

<b>Grunnlaget for fordelingen</b>	Årsak-virkning	Mottatt fordel	Rettferdighet /likhet	Bæreevne
Ahus	X		x	
Helse Bergen	X		X	
St. Olavs Hospital			X	

**Tabell 3** Illustrasjon av grunnlaget for kostnadsfordelinger.

Både Ahus og Helse Bergen benytter seg av årsak-virkningskriteriet når de fordeler kostnader. For Ahus er årsak-virkningskriteriet hovedkriteriet, mens Helse Bergen benytter det når ser på hele kostnadsbildet. Bruken av dette kriteriet stemmer godt overens med at begge de to helseforetakene ønsker å benytte kostnadsfordelingen som grunnlag for økonomiske beslutninger.

I tillegg til årsaks-virkningskriteriet benytter avdeling for Psykisk Helsevern ved Ahus rettferdighetsprinsippet. En fare ved å benytte rettferdighetsprinsippet er at det kan bidra til konflikt og gjøre det vanskelig å komme til enighet, fordi rettferdighet baseres på subjektive oppfatninger. Helse Bergen legger på sin side mest vekt på rettferdighetsprinsippet. Også Helse Bergen må være observant utfordring knyttet til å bli enige om hva som er en rettferdig pris.

Selv om St. Olavs Hospital hadde ambisjoner om å benytte informasjonen fra internprisingssystemet til økonomiske beslutninger og som kilde til motivasjon, og har de verken tatt i bruk årsak-virkningskriteriet eller kriteriet om mottatt fordel. I stedet fokuserer de på kriteriene rettferdighet og riktighet. I realiteten er dette gode og ideelle kriterier, men som påpekt tidligere reduserer dette kriteriet ikke uoverensstemmelser. St. Olavs Hospital har også vurdert og avveid rettferdighet/riktighetskriteriet i forhold til praktiserbarhet og enkelhet.

### **Interne markedsløsninger vinner terreng i fordelingsspørsmålet**

Studieobjektene har forskjellige tilnærminger til fordelingsproblemet. Akershus Universitets-sykehus har valgt å fordele felleskostnadene ut fra *fordelingsnøkler*, mens Helse Bergen og St. Olavs Hospital i stedet kombinerer *interne markedsløsninger* med at sanne felleskostnader (indirekte volumuavhengige kostnader) ikke fordeles. Hvilke incentiver som gis ved å la kostnadene bli liggende der de oppstår, det vil si ingen fordeling, vil ikke bli vurdert her. Hvordan de tre helseforetakene velger å løse fordelingsspørsmålet vises i tabellen nedenfor.

Hvordan håndterer de fordelings-spørsmålet?	Interne markedsløsninger	Fordele kostnadene på bruker-avdelingene	La kostnadene bli liggende der hvor de oppstår
Ahus		X	
Helse Bergen	X		X
St. Olavs Hospital	X		X

Tabell 4 Håndtering av fordelingsspørsmålet.

Den videre analysen vil ta opp fordeler og ulemper knyttet til håndtering av fordelingsspørsmålet og andre valg helseforetakene har gjort i forhold til fordelings-spørsmålet. Videre vil også valgene knyttes opp mot motivene helseforetakene har til fordeling.

### **Interne markedsløsninger**

Interne markedsløsninger gir mulighet til internprising, og er et viktig økonomisk virkemiddel knyttet til det økonomiske styringssystemet. Et internprisingssystem løser først og fremst problemet med kostnadsfordelinger ved interne leveranser (Hansen og Svendsen, 1996). Et slikt system kan, spesielt hvis det er knyttet opp mot virkelig forbruk, påvirke atferd knyttet til konsum av støtte- og servicetjenester, og er dermed egnet til å påvirke forbruket av interne tjenester til et ønsket nivå. Med andre ord løser også et internprisingssystem ved hjelp av prisme mekanismen langt på vei utfordringene knyttet til allokering av helseforetakets felles ressurser.

For at internprisingssystemet skal være velfungerende forutsetter det et velfungerende marked, det vil si fravær av markedssvikt. På grunn av at helseforetakets interne marked ofte er lukket, eller har sterkt begrensede åpninger for eksterne aktører, eksisterer det ofte en eller annen form for markedssvikt som må håndteres. Det er vanlig at leverandøren av en interntjeneste har en form for monopolmakt. Markedssvikt kan eksempelvis håndteres ved å

innføre regler for hvordan internprisen utarbeides, forhandlinger, vilkår for å kunne involvere eksterne aktører, økonomienheten inntar en meklingsrolle ved konflikter og så videre.

Når internprisingssystemet vurderes er det viktig å huske på at det i forhold til helseforetakets konsernregnskap er leverende avdelings kostnader knyttet til internt salg som får betydning, og at inntekter ved internt salg elimineres mot kostnader ved internt kjøp. Incentivene til leverende og etterspørrende enhet i et internprisingssystem er derimot også knyttet til internpris ved internt salg. Leverende enhets totale kostnader vil påvirkes av etterspørselen etter deres tjenester. Etterspørselen etter interne tjenester påvirkes blant annet av de budsjetttrammene som etterspørrende enhet har til rådighet og om det interne markedet er lukket eller ikke.

Ahus har på tross av internprisingssystemets mange fordeler med tanke på både fordeling av kostnader og resurser valgt å satse på *kostnadsfordeling ved hjelp av fordelingsnøkler*. Selv om Ahus er i ferd med å investere i et nytt økonomi- og forsyningssystem, som tilrettelegger for innføring av internfakturering av tjenester, har de kommet veldig kort og har en passiv holdning til interne markedsløsninger. Det eksisterer ingen umiddelbare planer om å erstatte fordelingsnøklerne med internpriser. Virksomhetsdirektøren for psykisk helsevern trekker frem kostnaden ved å innføre og drifte et internprisingssystem som en utfordring knyttet til internprising, men ser fordelene i forhold til konkurranseutsetning av enkelte tjenester og muligheten til i større grad å kunne skille somatisk fra psykisk helsevern bedre i regnskapssammenheng. Unntaket på Ahus, i forhold til internprising, er vaskeriet som foretar internfakturering. Grunnen til at internfakturering er innført på vaskeriet er at de også leverer tjenester eksternt. Ved å ikke ta i bruk et internprisingssystem, går Ahus glipp av muligheten til å styre forbruket av støtte- og servicetjenester ved hjelp av prismekanismen. Dette må de kompensere for ved bruk av andre tiltak. Under kostnadsfordeling vil det bli redegjort mer om Ahus sine fordelingsnøkler.

Helse Bergen og St. Olavs Hospital har, i motsetning til Ahus, valgt å satse på *interne markedsløsninger i form av internprising*. Helse Bergen har allerede innført internpris på flere områder og har besluttet å ta i bruk internpris på enda nye områder. Denne utviklingen er i takt med gjeldende trend. Helse Bergen har identifisert tre fordeler ved å innføre internprisingssystemet. Først og fremst bevisstgjør et slikt system at bruken av interne tjenester har en kostnad. For det andre gjør internprisingssystemet det enklere for behandlende enheter å foreta lønnsomhetsvurderinger av for eksempel ved endring av aktivitet, gir mer korrekte avdelingsresultater. Til sist forventes det at etterspørrende enheter inntar en rolle hvor de stiller krav til kvalitet på støtte- og servicetjenestene samtidig som de også presser leverende enheter på pris (Notat Internhandel, 2003).

**Helse Bergen** fastsetter intern priser ut fra fire tillatte metoder (Notat Internhandel, 2003). Den mest brukte er *kostnadsbasert pris som tar utgangspunkt i historiske tall*. Denne prisen fastsettes ved hjelp av selvkostkalkyler. Selvkostbaserte priser inneholder elementer av skjønn, de er med andre ord lite objektive. I tillegg kan de, som nevnt i den teoretiske innledningen, redusere leverende avdelings incentiver til å effektivisere og føre til suboptimale beslutninger for helseforetaket (Hansen og Svendsen, 1996). Suboptimalitetsproblemet blir behandlet senere sammen med dilemmaet en eller flere fordelingsnøkler. I tillegg brukes pris som tar utgangspunkt i virkelige tall, det vil si kostnadsovervelting. De to siste metodene som er tillatte for å fastsette internpris er fremforhandlet pris og markedsbasert pris.

Per i dag er det interne markedet i Helse Bergen ikke åpent for eksterne aktører. Dette svekker etterspørrende enheters forhandlingsmakt samtidig som det styrker leverende enhets markedsrett. Maktfordelingen mellom etterspørrende enheter og leverende enhet kombinert med liten bruk av forhandlinger og bruken av selvkostbasert pris reduserer muligheten til å



oppnå ”riktig” internpris. Samtidig reduseres den fordelene ved internprisingssystemet som går ut på at etterspørrende enhet skal presse leverende avdeling på kvalitet og pris.

**St. Olavs Hospital** har, i liket med Helse Bergen, funnet gode og velbegrunnede motiver for å gå over til internprising. Viktigst for St. Olavs Hospital var å bedre økonomistyring på desentralt inntektskapende nivå, kombinert med å øke forståelsen for hvorfor inntekter og kostnader oppstår. I likhet med Helse Bergen er det ved St. Olavs Hospital *selvkostbaserte internpriser som er dominerende*, og det interne markedet er særdeles begrenset i forhold til eksterne aktører. Dermed står St. Olavs Hospital overfor mange av de samme utfordringene knyttet til det som ble nevnt over i forbindelse med Helse Bergen. Til forskjell fra Helse Bergen, er *forhandlinger en viktig del av internprisingssystemet til St. Olavs Hospital*. Den aktive bruken av forhandlinger vil øke sannsynligheten for å finne frem til ”riktige” internpriser.

### **Forhandlinger**

Selv om forhandlinger kan være både ressurs- og tidkrevende, er det et redskap som kan benyttes til å oppnå bedret kostnadskontroll. Fordi etterspørrende enheter vil ha egeninteresse av å kontrollere leverende enheter, vil de utøve et press på leverende enheter i forhold til pris og kvalitet. I forhandlingene vil leverende enheter bli nødt til å forsvare sine kalkyler, kvalitet, og andre relevante forhold. For at det skal svare seg å innføre forhandlinger, må forhandlingskostnadene ikke overstige mulige effektivitetsbesparelser.

Ved **St. Olavs Hospital** beskrives *forhandlingene* mellom etterspørrende og leverende enheter av dem selv som velfungerende. Noe som blant annet kan skyldes at fredningstiden til leverende enheter er i ferd med å ta slutt, og at de dermed har incentiver til fremstå som konkurransedyktige i forhold til eksterne aktører. Psykisk helsevern har ved dette helseforetaket aktivt benyttet informasjon om skjønn i kalkylene som et forhandlingskort, samtidig som de også har foretatt noen sammenligninger med eksterne alternativer.

Ved **Helse Bergen** blir forhandlinger sjelden benyttet. I stedet er praksis at det benyttes *selvkostbasert pris som godkjennes av økonomienheten*. Ved dette helseforetaket er det dermed økonomienheten som har rollen som kontrollorgan i forhold til å sikre at leverende enhet presses på pris og effektivitet. Utfordringen ved denne ordningen er at økonomienheten har, sammenlignet med etterspørrende enhet, ikke like gode incentiver til å utøve press om økt effektivitet. Manglende rom for forhandlinger har forsterket psykisk helseverns ønske om at det åpnes opp for muligheten til å handle eksternt. Det lave nivået i bruk av forhandlinger kan ses i sammenheng med Helse Bergens fokusering på kriteriet om rettferdighet. Som det ble påpekt tidligere tar det utgangspunkt i subjektive vurderinger, og kan gjøre det vanskelig å komme til enighet i forhandlingssituasjoner. Dersom Helse Bergen på et senere tidspunkt ønsker at bruken av forhandlinger økes, bør de vurdere om de skal nedtone kriteriet rettferdighet til fordel for årsak-virkningskriteriet.

### **Kostnadsfordeling - fordele kostnadene på brukeravdelingene**

Enten helseforetaket har valgt å løse fordelingsspørsmålet ved bruk av kostnadsfordeling eller ved interne markedsløsninger vil de være nødt til å ta stilling til om kostnaden skal fordeles eller internprisen skal beregnes med utgangspunkt i budsjettet eller virkelig forbruk. Både ved fordeling av kostnader og ved benyttelse av kostnadsbasert internpris vil det være et spørsmål om det skal tas utgangspunkt i budsjetterte eller virkelige kostnader, om det skal benyttes et en-rate eller to-rate system og i hvor stor grad det skal tas hensyn til gjensidig avhengighet mellom de interne leverandørene. I analysen under vil disse temaene bli diskutert i forhold til valgene til helseforetakene i studien.

***Fordeling etter budsjetterte eller virkelige kostnader***

Skal kostnadene fordeles etter budsjetterte eller virkelige kostnader? Dette er et valg som ikke bare gjelder helseforetak som fordeler kostnader etter nøkler, men også for helseforetak som fakturerer med utgangspunkt i kostnadsbaserte internpriser som er basert på historisk data. I denne sammenheng regnes kostnadsbaserte internpriser basert på historiske tall for å ta utgangspunkt i budsjetterte kostnader.

De tre helseforetakene i studien fordeler/fakturerer i all hovedsak *budsjetterte kostnader*. I tillegg har Helse Bergen i noen tilfeller valgt å satse på kostnadsoverveltning, og da er det virkelige kostnader som faktureres etterspørrende enhet (Notat Internhandel, 2003). Ved å fordele budsjetterte kostnader har de tre helseforetakene valgt å legge hele *risikoen på de leverende enhetene*. Det vil si at budsjettansvaret er lagt til støtte- og serviceenhetene. Dermed vil eventuelle budsjettoverskridelser komme til syne hos den enheten som er ansvarlig for overskridelsen, og internprisen eventuelt fordelingen kan fastsettes tidlig eller i forkant av budsjettåret. I de tilfellene leverende enhet klarer å levere sine tjenester til en lavere kostnad enn antatt i budsjettet, vil den fordelene tilfalle leverende enhet. I motsatt fall, det vil si ved kostnadsoverskridelser, vil også ulempen tilfalle leverende enhet. Ved kostnadsoverskridelser vil leverende enhet være nødt til å finne inndekning innenfor sitt eget budsjett.

De tre helseforetakene bør være observante på at fordeling/fakturering av budsjetterte kostnader vil, som tidligere påpekt, gi leverende enhet incentiver til å effektivisere sin drift og å bygge inn slakk i kalkylene. Faren for slakk er størst i kalkyler hvor det benyttes mye skjønn. For å kompensere for denne risikoen bør helseforetakene i henhold til den bedriftsøkonomiske litteraturen ha tiltak som reduserer faren for at det bygges inn slakk i kalkylene, eksempelvis effektivitetskrav, sammenligninger med eksterne aktører, kontroll av kalkyler og forhandlinger. Dersom det bygges inn slakk i kalkylene til leverende enhet, kan konsekvensen være at kostnaden til helseforetaket blir høyere enn nødvendig.

Ved **St. Olavs Hospital** er det de etterspørrende enheter som har rollen som kontrollorgan for leverende enheter. Eksempelvis har psykisk helsevern brukt mye tid på å kontrollere internpriser, og eventuell informasjon i kalkylene brukes som et forhandlingskort under de årlige prisforhandlingene. Denne tidsbruken har en alternativkostnad, og den må vurderes opp mot eventuell gevinst. Dersom leverende enhet velger å tilpasse seg risikoen ved å iverksette effektiviseringstiltak, kan det enten redusere helseforetakets kostnader eller bremse kostnadsutviklingen. På Ahus er et av motivene for å fordele budsjetterte kostnader å gi avdelingslederne i støtteavdelingene incentiver til kostnadseffektivisering.

I de tilfellene **Helse Bergen** benytter kostnadsoverveltninger, det vil si at de fakturerer virkelige kostnader, vil ikke leverende enhet sitte med risikoen. Dermed vil leverende enhet verken ha incentiver til å effektivisere eller bygge slakk inn i kalkylene. I stedet blir risikoen i forbindelse med kostnadsoverveltninger lagt på etterspørrende enheter. Kostnadsoverveltninger reflekterer kriteriet om årsak-virkning, som er et av de to kriteriene Helse Bergen benytter i forhold til kostnadsfordeling. Kostnadsoverveltning tydeliggjør hva de interne tjenestene virkelig koster, og motiverer til moderasjon i forbruket av disse tjenestene. For å unngå at leverende enheter blir ineffektive, sammenlignet med eksterne aktører, kan det være nødvendig at det i blant foretas komparative analyser. Ut fra sammenligningene kan det utarbeides krav til effektivisering.

***Fordeling etter budsjettert eller virkelig forbruk***

Kostnadsfordelingen kan baseres på fordeling etter budsjettert eller virkelig forbruk. **Helse Bergen** fordeler i all hovedsak etter *virkelig forbruk*. Dermed gir de etterspørrende enheter incentiver til å moderere sitt forbruk av støtte- og servicetjenester. For å kunne fordele kostnader etter virkelig forbruk, må opplysninger om forbruket samles inn og registreres.

Kombinasjonen av å benytte selvkostbaserte priser som tar utgangspunkt i budsjetterte kostnader og virkelig forbruk, plasserer risikoen knyttet til etterspørselen hos leverende enhet.

I tillegg til de to incentivene, som ble nevnt i forbindelse med budsjetterte kostnader, gis leverende enhet incentiver til å påvirke til økt forbruk av deres tjenester, slik at de får dekket inn sine faste kostnader. De andre to incentivene gjaldt effektivisering og slakk i kalkylene. Slakk i kalkylene og økt forbruk av interne tjenester vil øke helseforetakets kostnader, mens effektivisering av leverende enhet vil ha motsatt virkning. Behovet for å holde støtte- og serviceenhetene under oppsikt er dermed til stede dersom virkelig forbruk benyttes til å fordele kostnader, og særlig så lenge det interne markedet er lukket og leverende enheter ikke utsettes for konkurranse.

Trenden ved **St. Olavs Hospital** er at de i større og større grad tar i bruk *virkelig forbruk* som utgangspunkt for fakturering av interne tjenester. De vil dermed, i økende grad, stå overfor de samme utfordringene som Helse Bergen. En reaksjon på kontrollbehovet er psykisk helseverns økende ønske om å få mer detaljerte fakturaer fra leverende enheter. I tillegg til å fakturere ut fra virkelig forbruk, fakturerer St. Olavs Hospital også etter *budsjettert forbruk*. På de tjenestene som faktureres ut fra budsjettert forbruk vil etterspørrende avdelinger ha incentiver til å underestimere sitt forventede forbruk. For å påvise eventuell underrapportering, kan det foretas sammenligninger med virkelig forbruk i tidligere perioder korrigert for antatte etterspørselsendringer som skyldes aktivitetsendringer. Dersom det er underrapportering, kan det føre til en skjevfordeling av felleskostnadene. En annen utfordring som er knyttet til fakturering ut fra budsjettert forbruk er at det gir mindre muligheter til å styre virkelig forbruk. Utfordringen oppstår fordi etterspørrende avdelinger ikke får konsekvenser av å endre forbruket. Dermed blir det leverende enheters oppgave å sørge for at forbruket av deres tjenester ikke overstiger samlet budsjettert forbruk. I tillegg vil det oppstå utfordringer knyttet til allokeringen av disse tjenestene. Dette temaet vil bli tatt opp senere i analysen.

**Ahus** fordeler verken etter budsjettert eller virkelig forbruk, men har bare *en tilnærming til budsjettert forbruk*. Ahus sine fordelingsnøkler diskuteres nedenfor.

### ***Nøkler som ikke er direkte knyttet til forbruk***

Kostnadsfordeling etter forbruk er bare en av flere varianter å fordele felleskostnader på, alternativt kan en benytte fordelingsnøkler slik som Ahus har valgt. Fordelingsnøkler til **Ahus** tar utgangspunkt i *årsverk, kvadratmeter og liggedøgn*. Dette er nøkler som Ahus mener gir en indikasjon på forbruk eller årsak-virkning. En slik metode å fordele kostnadene etter vil ikke på noen måte påvirke atferden knyttet til forbruk av støtte- og servicetjenester, da endringer i forbruket ikke vil påvirke økonomien til etterspørrende enhet. Det betyr likevel ikke at slike fordelingsnøkler ikke gir incentiver til en type atferd. I stedet for å påvirke forbruket av interne tjenester kan det derimot påvirke hvordan en enhet planlegger sin produksjon, eksempelvis i forhold til miksen av innsatsfaktorer. Blant annet kan for store påslag knyttet til årsverk føre til at en enhet i stedet for å ansette nye benytter en mengde overtid enn hva som er gunstig for helseforetaket.

Et tenkt utfall knyttet til for store påslag på areal kan være, at enheten velger å ha flere korridorpatienter enn det som er gunstig for helseforetaket for å slippe å åpne en ny post og dermed minimere sitt arealbehov. Dersom påslagene knyttet til liggedøgn blir for høyt, kan det stimulere til å sende pasienter for tidlig hjem. Konsekvensene knyttet til det kan blant annet være at noen pasienter må legges inn på nytt som er både en belastning og en økt risiko for pasienten. Økonomisk er det imidlertid ikke en risiko ettersom betaling følger antall innleggelses. Det er med andre ord lønnsomt å ta inn samme pasient flere ganger. Alternativt kan høye påslag på sengedøgn stimulere til redusert produksjon på områder som krever innleggelse. Det igjen vil føre til økte ventelister. Særlig innenfor psykisk helsevern vil

dette slå ut, da det ikke er en ISF-ordning som kan motvirke effekten fra fordelingsnøklerne. Det vil derfor være naturlig å forvente en vridning over til dagpasienter eller poliklinisk behandling. De økonomiske konsekvensene ved å stimulere til slik atferd kan være uheldige for helseforetaket totalt sett, selv om det har positive virkninger for enhetens økonomi.

Nøkkeln innebærer også at de typer virksomheter/behandlinger som trenger mye årsverk, kvadratmeter og liggedøgn får en større kostnadsbelastning enn andre virksomheter. En mulig tolkning av dette er at for eksempel psykisk helsevern med tunge pasienter kommer dårlig ut ettersom de har behandlingsmetoder som kanskje krever mer areal (pasientene skal trene på vardagslige ting) og personell i forhold til for eksempel en kirurgisk avdeling som har pasienter som operes og deretter sendes videre til andre avdelinger. Denne tolkning ser vi imidlertid ikke som en bevisst vridning av ressurser fra psykisk helsevern til somatikk.

Vi kan konstatere at med nøkler så har ikke de etterspørrende enhetene motiver til å begrense sitt forbruk av service- og støttetjenester. På den andre siden blir aktiviteten til støtte- og serviceenhetenes begrenset av deres ressurser og budsjett. Denne situasjonen vil gi et press for å øke service- og støtteenhetenes budsjetter, og deres tjenester kan raskt bli en knapphetsfaktor. Dermed kan det oppstå kostnader ved eksternaliteter. Disse kostnadene kan være forsinkelseskostnader, forringing av servicen, og eventuelt forbruk av tilleggsressurser eksternt av helseforetaket (Zimmerman, 1978).

Fordi Ahus ikke benytter virkelig forbruk som utgangspunkt for kostnadsfordelingen, har de mindre mulighet til å styre etterspørrende enheters forbruk av interne tjenester. Dermed vil det gjerne oppstå et "først til mølla" prinsipp kombinert med et køsystem. Det kan også tenkes at det kan oppstå skjevfordeling av kostnadene ved å benytte disse nøklene, fordi de ikke er knyttet til virkelig forbruk. På grunn av opptrappingsplanen er det et økende behov for å legitimere fordelingen av kostnader til psykisk helsevern, og i den sammenheng vil det en nærmere kobling til virkelig forbruk av interne tjenester kunne bidra til å styrke legitimeringen av kostnadsfordelingen.

### ***En eller flere fordelingsnøkler***

Helseforetak er komplekse organisasjoner, og derfor er det også naturlig at de har flere fordelingsnøkler. Valget av antall fordelingsnøkler avhenger av ønsket detaljeringsgrad og dens nytte vurdert opp mot kostnaden. Det er et stort skille mellom helseforetakene som var med i studien med tanke på detaljeringsgrad. Skillet sammenfaller med løsningene de tre har valgt i forhold til fordelingsproblematikken.

Ahus har valgt en nokså grov inndeling med bare tre fordelingsnøkler. Areal, årsverk, og liggedøgn, er fordelingsnøkler som er felles for hele Helse Øst. Disse nøklene er lik de Helse Bergen, da Haukeland universitetssykehus, erstattet med internprising tidlig på 90-tallet. Detaljeringsgraden en får ved hjelp av tre fordelingsnøkler i et så stort og komplekst helseforetak er nokså liten, men fordelingen er at det er enkelt og oversiktlig. Et annet moment er at det er bare endringer i felleskostnadene som fordeles etter disse nøklene, det vil si at tidligere fordelinger antas å være riktige.

**Ahus** sine fordelingsnøkler skiller ikke mellom faste og variable kostnader, det vil si et *en-rate system*. Derfor blir heller ikke eventuelle utfordringer knyttet til suboptimalitet håndtert ved hjelp av fordelingsnøklerne. Fordelen ved å benytte *en-rate systemet* er at det gjør det enkelt å foreta sammenligninger.

**Helse Bergen og St. Olavs Hospital** benyttet også et *en-rate system* til å utvikle internpriser. Fordi disse to helseforetakene løser fordelingsproblematikken ved å kombinere *en-rate systemet* med internprisingssystemet blir detaljeringsgraden en del høyere enn den hos Ahus. Unntaket fra *en-rate systemet* finnes i forbindelse med St. Olavs Hospitals IT-tjenester. St. Olavs Hospital kjøper sine IT-tjenester fra HEMIT, som består av helseforetakenes

tidligere IT-avdelinger og eies nå av Helse Midt-Norge. I denne forbindelse faktureres St. Olavs Hospital ut fra et to-rate system, det vil si at det er en fast og en variabel del.

De tre helseforetakene benytter i all hovedsak en-rate systemet. I forhold til å benytte to-rate systemet foretar de ytterligere forenklinger. Derfor vil helseforetakenes beregninger av kostnadmessige utslag av produksjonsendringer være mindre nøyaktige sammenlignet med om de hadde benyttet to-rate systemet. En-rate systemet gir også incentiver til å bygge ned kapasiteten. Dette incentivet motvirkes av helseforetakenes ventelister på en rekke områder, og i tillegg har incentivene fra ISF vist seg å fremme produksjonsvekst i somatikken. Ved å benytte en-rate systemet reduseres ikke suboptimalitetsproblemet knyttet til kostnadsbaserte internpriser og kostnadsfordeling ut fra virkelig forbruk. I to-rate systemet reduseres denne faren ved å fjerne leverende enhets risiko i forhold til inndekning av faste kostnader, disse kostnadene blir da fordelt/fakturert ut fra budsjettert forbruk. Deretter blir de resterende kostnadene, som er variable, fordelt/fakturert etter virkelig forbruk.

### ***Tilnæringsmetode***

Valg av tilnæringsmetode er i stor grad en avveining mellom kompleksitet på den ene siden opp mot betydningen av å ta hensyn til gjensidig avhengighet mellom de leverende enheter på den andre siden.

**Ahus** har valgt *direkte metode*. Deres valg av metode avspeiler hvordan helseforetaket legger vekt på *enkelhet*, noe som også kom frem i antall fordelingsnøkler. En konsekvens av deres enkle system er en større grad av oversiktighet. Faren ved denne metoden er unøyaktighet ved fordelingen av felleskostnader som skyldes manglende hensyn til gjensidig avhengighet. På tross av denne metodens svake side er det denne som oftest blir brukt i praksis. Sammen med den enkle inndelingen i fordelingsnøkler som ikke er direkte knyttet til forbruk, samt at tidligere kostnadsfordelinger legges til grunn kan det ligge store skjevheter skjult i kostnadsfordelingen.

**Helse Bergen og St. Olavs Hospital** har valgt nokså enkle metoder, men de minner mer om *stegmetoden* som delvis tar hensyn til gjensidig avhengighet. Dermed fører deres metoder til en *mer nøyaktig fordeling av felleskostnadene*, hvis en ser bort fra de kostnadene som ikke fordeles. Disse to helseforetakenes valg av tilnæringsmetode kan ses i sammenheng med at de har innført internpris.

## **Konklusjon**

Hensikten med denne rapport er å *beskrive og analysere hvordan ressursfordeling foregår internt i helseforetak som har ansvar for både psykisk helsevern og somatiske helsetjenester, samt å vurdere om dagens styringssystem klarer å sikre at uønskede vridningseffekter ikke oppstår*. For å svare på problemstillingen er det analysert tre helseforetaks utvikling i brutto driftskostnader, lønnskostnader og årsverk samt håndtering av felleskostnader (indirekte kostnader som er felles for psykisk helsevern og somatikk). I analysedelen er det undersøkt hvordan disse kostnader behandles i budsjetteringsprosessen og hvilke konsekvenser det har for de to sektorene. Videre er det sett nærmere på hvilke insentiv som ligger i de forskjellige valg knyttet til hvordan helseforetakene fordeles disse kostnader. Dette gir oss et bilde av om helseforetakene har endret bruken av insentiv for å få en bedre intern styring etter helsereformen.

I budsjetteringsprosessen blir de indirekte kostnadene fordelt og synliggjort ut i avdelingene. Ahus håndterer dette med hjelp av *fordelingsnøkler*, hvor alle felleskostnadene fordeles (både volumuavhengige og volumavhengige indirekte kostnader). Dette er i henhold til SINTEF Helse en vanlig måte som felleskostnader fordeles på ved norske sykehus

(Sarheim Anthun og Torvik, 2006). For Helse Bergen og St. Olavs hospital fordeles imidlertid kun felleskostnader som er volumavhengige, dvs. ikke de sanne felleskostnadene. Dette skjer gjennom et *internprisingssystem*.

Verken Ahus, Helse Bergen eller St. Olavs Hospital har en optimal fordeling av de indirekte kostnadene sine i den forstand at synliggjøringen av de indirekte kostnadene skaper de rette insentivene for optimal måloppnåelse. Alle helseforetak påpekte at de ville ha et så riktig økonomisk bilde som mulig, men måten de fordeler indirekte kostnader på i dag fremskaffer ikke dette. For at få et riktig økonomisk bilde av somatikken og psykisk helsevern er det viktig at de bruker ressurser på å skille kostnadene rettmessig mellom disse enhetene. For å få dette til må de være konsekvente på hvilke valg de legger til grunn ved fordelingene, de må fordele alle kostnadene, både volumavhengige og volumuavhengige indirekte kostnader, og de må kommunisere viktigheten av kostnadsfordelingen til alle ansatte i helseforetaket.

Det viser seg også at hvordan fellesressursene allokeres henger tett sammen med hvordan de tilhørende kostnadene fordeles. Både ved Helse Bergen og på St. Olavs Hospital har de tatt i bruk prismekanismen for å fordele en del av fellesressursene. Like vel har de på St. Olavs Hospital hatt problemer med ventetid for å få levert interne tjenester. Dette problemet skyldes at det i perioder er begrenset kapasitet i forhold til etterspørselen, og fordi markedet er lukket. Dette kan være et problem dersom etterspørselen svinger.

Prismekanismen er i prinsippet en effektiv mekanisme så sant det ikke er for store tendenser til markedssvikt. Som påpekt tidligere eksisterer det langt fra et perfekt marked ved de to foretakene som benytter interne markedsløsninger for å allokere fellesressursene, noe som reduserer effektiviteten til denne mekanismen og som gir tilleggsutfordringer. Internprisingen fungerer i dag i stor utstrekning kun som et instrument for å redusere ressursbruken på behandlede avdelinger. Det finnes lite insentiv for serviceavdelingene å redusere deres ressursbruk. I tillegg så inngår ikke noen av de tradisjonelle stabsavdelingene i internprisingmodellen, som for eksempel personal, økonomi etc. En forklaring kan være at intern pricing er relativt nytt og at dette er en pågående prosess.

I tillegg til prismekanismen påvirker også politiske mål hvordan fellesressursene fordeles. Blant annet ved at etterspørrende enheter tildeles en større budsjetttramme som de igjen kan benytte til å kjøpe interne tjenester (fellesressurser). I tillegg er det reguleringer og lovbestemmelser som stiller minimumskrav til hvordan de forskjellige enhetene driftes, eksempelvis i forhold til renhold og hygiene. Disse kravene påvirker dermed hvordan enhetene etterspør noen av de interne tjenestene og kan i noen tilfeller overstyre de andre mekanismene. Politiske mål, offentlige reguleringer og lovbestemmelser er viktige for alle de tre helseforetakene i studien, og kan bidra til å redusere eventuelle problemer knyttet til markedssvikt. På St. Olavs Hospital mente de at redusere ventelister til og med gikk foran målet om budsjettbalanse. Det samme er ikke tilfellet på Ahus, hvor budsjettbalanse prioriteres foran politiske mål i form av å korte ventelister, men budsjetteringsprosessen har som siktemål i størst mulig grad å nå de politiske mål som er satt. I stedet for prismekanismen, fordeles fellesressursene mer etter "først til mølla" prinsippet sammen med et køsystem. I tillegg er det større innslag av administrative prioriteringer. Denne formen for å allokere fellesressursene er i prinsippet mindre effektivt enn ved hjelp av prismekanismen, men i stedet åpnes det opp for skønnsvurderinger opp mot behov. For helseforetakene kan det virke som relativt uklart hvilket styringsprinsipp som skal ha foretrede. Skal politiske føringer om kortere køer eller budsjett i balanse være styrende for produksjonen?

Til slutt kan det konstateres at ut fra disse tre casene finnes det ikke grunn til å si at ressursbruken bevisst vris vekk fra psykisk helsevern<sup>3</sup>. Dette er begrunnet for det første i at de

<sup>3</sup> Vi mener her at det bevisst ikke vris vekk på grunn av insentivvirkningen. Ved St. Olavs Hospital var det en godkjenning fra eier om å føre over ressurser fra psykisk helsevern til somatikk på grunn av mangel på arbeidskraft i psykisk helsevern.

som brukte nøkler har et fast system for hvordan alle indirekte kostnader skal fordeles. Imidlertid kan nøkkelen oppfattes som om den bidrar til at psykisk helsevern kommer uheldig ut sammenlignet med somatikk. Årsaken til det er at behandling innen psykisk helsevern bidrar til at de får stort behov for areal, ansatte og liggedøgn. Vi mener imidlertid ikke at dette er noen bevisst skjevfordeling. Begrunnelsen for det er at de helseforetakene som bruker internprising har et stort ønske om å fordele kostnadene på en mer rettferdig måte gjennom å belaste avdelingen som bruker ressursene. De fordeler derimot ikke alle kostnader som skulle kunne tolkes som om de har mulighet å skjevfordele de resterende kostnadene. Til tross for at den muligheten finnes så mener vi at risikoen er liten med tanke på det økede fokuset på en rettferdig fordeling. Incentivene og mulighetene for en skjevfordeling er der men vi mener at risikoen for at det skjer reduseres ved at psykisk helsevern er bevisst på å ikke komme uheldig ut i forhold til somatikk. I de helseforetakene som er studert finnes det ikke noen retningslinjer for hvordan de skal hindre at ressurser vris vekk fra psykiatrien. Dette kan ses som urovekkende særlig med tanke på at flere helseforetak tar inn alt mer verktøy for å bruke insentivene som i dag er mulig med den selvstendigheten som helseforetakene har fått etter innføringen av helsereformen. Samtidig så ser vi det som positivt at det finnes en streben etter at skape en bedre intern styring gjennom å bruke bedriftsøkonomiske insentiv system.

## Kilder:

Cooper, D (1981) "A social and organizational view of management accounting". I M Bromwich and A Hopwood (red.) *Essays in British Accounting Research*: s. 178-205. London: Pitman.

Christiansen, Vidar, 1998: "Knapphet" i Rødseth, A. og C. Riis (red.) *Marked, ressurser og fordeling*, 15-34. Ad Notam Gyldendal, Oslo

Chua, W. F. (1986) "Radical developments in accounting thought". *The Accounting Review*, Vol. 61, No 4:s. 601-632.

Hansen, Terje og Bjørn Svendsen (1996): *Økonomisk styring av foretak*. Cappelen akademisk forlag, Oslo

Horngren, Charles t., Sirkant M. Datar og George Foster (2003): *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 11. utgave. Prentice Hall, New Jersey.

Høgheim, Sverre og Kjell Grønhaug, (1996): *Ideal og realiteter i budsjettering: Ei samanlikning mellom normativ teori og observert åtferd*. (Høgskulen Sogn og Fjordane-notat, n nr 6/96)

Innes, John og Falconer Mitchell (1993): *Overhead cost*. Academic press LTD, San Diego, California.

Laughlin, I (1987) "Accounting Systems in Organizational Contexts: A Case for Critical Theory". *Accounting, Organizations and Society*, Vol 12, No 5;s. 209-232.

Nørgaard, Per, Ingrid Borud og Jørn Engevik (2003): *Det store norske Økonomileksikon*. Læremiddelforlaget AS, Sandefjord

Meyer, Unni Bergtun og Ingrid Waage-Rasmussen, 2006: SNF rapport nr. 04/06 "Hvordan sikre psykisk helseverns resurser ved kostnadsfordeling: En konsekvens av finansieringssystemets iboende incentiver til ressursvridning" SNF prosjekt nr. 7092. Samfunns og Næringslivsforskning AS, Bergen.

Pettersen, Inger Johanne og Trond Bjørnenak (2003): *Helse i hver krone?: Om økonomisk styring i helsesektoren*. Cappelen Akademiske Forlag, Oslo.

Sarheim Anthun, Kjartan og Heidi Torvik (2006) *Fordeling av felleskostnader i helseforetakene*. SINTEF-Helse, Rapport.

Wildavsky, Aaron (1975): *Budgeting: A comparative theory of budgetary processes*. Little, Brown and Company, Boston, Toronto.

Zimmerman, Jerold L., (1979): 1978 "Competitive Manuscript Award: The costs and benefits of cost allocations". *The Accounting Review*, vol. LIV, No. 3)

Notat Internhandel, 2003



www.ssb.no

<http://statbank.ssb.no/statistikkbanken/>

Dato 12.12 2005, kl 20.47, 11.01 2006, kl 21.06 og 03.03.2006 kl 15.14

03.02. Helsetjenester

Spesialhelsetjenesten: 03735

Spesialhelsetjenesten, psykisk helsevern: 03753 og 03749

Spesialhelsetjenesten, regnskapstall: 03720

Spesialhelsetjenesten, somatikk: 03747