



HØGSKOLEN STORD/HAUGESUND

Høgskolen Stord/Haugesund

– En regnskapsanalyse og sammenligning med
andre norske statlige høyskoler



Bacheloroppgave utført ved

Høgskolen Stord/Haugesund – Økonomisk- administrativ utdanning

Av: Lloyd Varne – kand.nr. 13, Elisabeth Økland – kand.nr. 6 og
Jan Magne Kr Renstrøm – kand.nr. 9.

Dette arbeidet er gjennomført som ledd i bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon ved Høgskolen Stord/Haugesund og er godkjent som sådan. Godkjennelsen innebærer ikke at HSH innestår for metodene som er anvendt, resultatene som er fremkommet og konklusjoner og vurderinger i arbeidet.

Haugesund

2012

Bacheloroppgavens tittel:

Høgskolen Stord/Haugesund – En regnskapsanalyse og sammenligning med andre høyskoler.

Lloyd Varne

Elisabeth Økland

Jan Magne Kr Renstrøm

(Sign)

(Sign)

(Sign)

Navn på veileder:

Svein Abrahamsen

Gradering: *Offentlig*

Forord

Denne oppgaven er en del av bachelorprogrammet i økonomi og administrasjon på Høgskolen Stord/Haugesund våren 2012. Oppgaven er skrevet av tre tredjeårsstudenter som tar fordypning i regnskapsføring. Temaet for oppgaven er regnskapsanalyse.

I oppgaven har vi satt oss inn i prinsipper for statlig regnskapsføring, da dette ikke har vært en del av vårt pensum. Prosessen har derfor vært veldig interessant og ikke minst lærerik for oss.

Vi vil benytte denne anledningen til å takke økonomiavdelingen til HSH, da spesielt Lene Borgen. De har vært til stor hjelp for oss i vårt arbeid med oppgaven, og har gitt oss gode råd og svar på spørsmål vi har hatt underveis. Dette gjelder også vår veileder Svein Abrahamsen, som har gitt oss god oppfølging i denne prosessen.

Sammendrag

I denne oppgaven har vi gjennomført en analyse av den økonomiske utviklingen til Høgskolen Stord/Haugesund, og sammenlignet regnskapstallene deres med 19 andre statlige høyskoler.

Teoridelen i oppgaven tar for seg relevant teori i forhold til vår problemstilling. Vi har sett nærmere på regnskapskvalitet, regnskapsanalyse og økonomistyring i offentlig sektor.

I regnskapsanalysen vår har vi benyttet oss av kvantitativ og kvalitativ metode. Kvantitativ metode gjennom analyse av regnskapene til høyskolene, og kvalitativ metode ved bruk av ustrukturerte intervju, i form av møter og utdypende spørsmål per e-post.

I analysen vår har vi tatt utgangspunkt i en modell basert på arbeidet til Palepu, Healy og Bernad (2000). Den er laget med tanke på privat virksomhet, men siden vi ikke har funnet en modell som passer til analyse av statlige virksomheter, har vi tilpasset denne modellen til dette formålet. Vi har analysert regnskapets kvalitet, HSHs utvikling og gjort en nøkkeltallsanalyse av HSH sammenlignet med de andre høyskolene.

I analysene av HSH kom det fram at inntektene og kostnadene har utviklet seg jevnt i perioden 2007-2011. Både inntekter og kostnader har økt med 17-18 %. Derimot ser vi klare endringer i sammensetningen i kostnader og inntekter.

De to største kostnadspostene – lønn og sosiale kostnader, og andre driftskostnader – har utviklet seg svært ulikt. Andre driftskostnader har i perioden økt med i overkant av 8 % mens lønn og sosiale kostnader har økt med 27 %.

Videre viste vår analyse at det generelt er lite som skiller HSH fra gjennomsnittet av statlige høyskoler. Vi fant derimot noen nøkkeltall der HSH skilte seg litt ut.

Vår konklusjon er at HSHs økonomiske utvikling har vært jevn, men sammensetningen av inntekter og kostnader har endret seg. Vår nøkkeltallsanalyse viser også at HSHs økonomiske stilling ikke skiller seg nevneverdig ut fra gjennomsnittet av de andre statlige høyskolene.

Innholdsfortegnelse

Forord	3
Sammendrag	3
1 Innledning	6
1.1 Formål	6
1.2 Bakgrunn for valg av problemstilling	6
1.3 Oppbygging av oppgaven	6
2 Teori	7
2.1 Generelt om regnskapsføring/analyse	7
2.1.1 Regnskapsanalyse	7
2.1.2 Regnskapskvalitet	8
2.2 Økonomistyring i offentlig sektor	10
2.2.1 Offentlig sektor	10
2.2.2 Økonomistyring	11
2.2.3 Økonomistyring i offentlig sektor	11
2.3 Forskjeller mellom private og statlige virksomheter	13
2.3.1 Bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter	14
2.3.2 Kontantregnskap og periodisert regnskap	15
3 Metodepresentasjon/Datainnhenting	17
3.1 Avgrensninger	17
3.2 Kvantitativ og kvalitativ metode	17
3.2.1 Kvantitativ metode	18
3.2.2 Kvantitative metoder brukt i oppgaven	18
3.2.3 Kvantitative	20
3.2.4 Kvalitativ metode	21
3.2.5 Kvalitative metoder brukt i oppgaven	21
4 Dataanalyse	22
4.1 Analyse av sektoren og strategier	22
4.1.1 Høgskolen Stord/Haugesund.....	22
4.1.2 Kort om den statlige høyskolesektoren	23
4.1.3 Lover og regler	23
4.1.4 En høyskoles oppgaver	24
4.1.5 Høyskolefinansieringen - grunnbevilgning	27
4.1.6 Høyskolefinansieringen – bidrags- og oppdragsfinansiert virksomhet	29
4.2 Analyse av regnskapets kvalitet	30
4.3 Analyse av regnskapstallene	34
4.3.1 Analyse av HSH	34
4.3.2 Analyse av nøkkeltall	36
4.3.3 Teori om nøkkeltall vi ikke bruker	53
5 Drøfting	55
6 Konklusjon	56
7 Kilder	57

8	Figur og tabell liste.....	61
8.1	Figur liste	61
8.2	Tabell liste.....	61
9	Vedlegg.....	62

1 Innledning

1.1 Formål

Denne bacheloroppgaven hadde som formål å gjennomføre en regnskapsanalyse av den statlige virksomheten Høgskolen Stord/Haugesund (heretter kalt HSH). I oppgaven skulle vi regne ut relevante nøkkeltall på grunnlag av regnskapet til HSH, og tolke disse ut fra en sammenligning over tid og med andre statlige høyskoler. Vi skulle også utvikle maler ved hjelp av Excelerator for direkte uttak av nøkkeltallsrapporter med tilhørende figurer fra høgskolens regnskapssystem. Innledningsvis presenteres bakgrunnen for valg av tema og problemstilling.

1.2 Bakgrunn for valg av problemstilling

HSH utlyste en problemstilling i forbindelse med at økonomi- og administrasjonsstudentene skulle skrive bacheloroppgave. De hadde et ønske om å få et dokument som kunne være til hjelp for HSH i deres langsiktige økonomiske planlegging. Langsiktig økonomisk planlegging er noe som Kunnskapsdepartementet (heretter kalt KD) har satt opp som styringsparameter for sektormål 4, jf. punkt 4.1.4. Sektormål 4 sier blant annet at en høyskole skal ha effektiv forvaltning av virksomheten og ressursene sine.

For oss fremstod dette som en mulighet til å få satt oss inn i statlig regnskapsføring og økonomistyring. Ettersom vi ikke har hatt dette som en del av vårt pensum, så vi dette som et utfordrende og spennende prosjekt.

På bakgrunn av det overstående har vi valgt følgende problemstilling for vår bacheloroppgave:

Hvordan har HSHs økonomiske utvikling vært og hvordan er HSHs økonomiske stilling sammenlignet med andre statlige høyskoler?

1.3 Oppbygging av oppgaven

Innledningsvis har vi presentert vårt formål med bacheloroppgaven, og bakgrunnen for valget. Videre i kapittel 2 kommer en gjennomgang av teori som ligger til grunn for oppgaven. Teorikapitlet er delt inn i tre deler som tar for seg temaene regnskapsanalyse, økonomistyring i offentlig sektor og forskjeller mellom privat og offentlig sektor. Deretter følger et metodekapittel som tar for seg metodiske tilnærminger vi har brukt i oppgaven vår. Her kommer også avgrensningene vi har gjort i forhold til vår problemstilling. Neste kapittel er selve analysedelen, hvor vi presenterer våre resultater. Avslutningsvis drøfter vi resultatene vi har fått og avslutter med konklusjonen på vår problemstilling.

2 Teori

I forrige kapittel så vi på problemstillingen og hvordan vi har delt opp oppgaven for å besvare problemstillingen best mulig. I dette kapitlet vil vi se på den generelle teorien vi mener er relevant for å kunne belyse elementer vi trenger for å finne svaret på hvordan HSHs økonomiske utvikling har vært og hvordan HSHs økonomiske stilling er sammenlignet med andre statlige høyskoler. Teorikapitlet har vi delt inn slik at vi først ser på regnskapsføring og regnskapsanalyse. Her drøfter vi generelt rundt disse begrepene og hva de innebærer. Videre i kapitlet ser vi på økonomistyringen i offentlig sektor. Økonomistyringen i offentlig sektor skiller seg fra privat sektor, og det vil derfor være relevant for oppgaven å beskrive generelt om økonomistyring i offentlig sektor før vi går videre i vår analyse. Vi avslutter kapitlet med å se på forskjellene mellom statlige og private virksomheter.

2.1 Generelt om regnskapsføring/analyse

2.1.1 Regnskapsanalyse

Regnskapsanalyse er åpenbart en analyse av regnskapet og regnskapstallene. Men det er mye mer enn bare å se på tall som sådan. Det man må gjøre i en grundig regnskapsanalyse er å bruke tallene hentet fra regnskapet til å finne noe ut om virksomhetens ytelse, utvikling og hva dette kan si oss om fremtiden. I dette arbeidet er årsrapporten til virksomheten helt sentral, det er den vi som eksterne brukere av regnskapet har tilgang til og dermed kan bruke når vi skal lage en regnskapsanalyse.

I boken *Årsregnskapet* presenterer John Christian Langli (2010) en modell basert på arbeidet til Palepu, Healy og Bernad fra 2000, nemlig en firetrinns analysemodell. Den går ut på å vise hva som bør tas med i en analyse av regnskapsinformasjon for å få et riktig bilde av virksomheten og regnskapene til virksomheten. Den består av følgende fire trinn:

1. Analyser av bransjer og strategier
Hvordan har bransjen utviklet seg? Hva slags strategi har selskapet?
2. Analyser av regnskapets kvaliteter
Hvor godt reflekteres den underliggende økonomien i regnskapene?
3. Analyser av regnskapstallene
Hvor god har utviklingen vært? Hva skal utviklingen vurderes opp mot?
4. Verdsetting
Hvordan blir fremtiden? Hva er selskapet verdt?

Denne firetrinns analysemodellen er laget for analyser av private virksomheter, der resultat og ytelse måles i kroner og øre. Da vi ikke har funnet noen modeller for regnskapsanalyse av statlige virksomheter, har vi valgt å bruke denne modellen som utgangspunkt for vår analyse. Statlige høyskoler styres ikke etter samme mål og prinsipper som profittsøkende bedrifter. Derfor har vi sett på de ulike elementene i modellen og laget tilpasninger til høyskolenes virkelighet.

Bransjeanalyse kunne vi ikke bare lage en blåkopi av. Statlige virksomheter er ikke normalt del av en bransje, men en sektor. Vi endte derfor opp med var å sammenligne nøkkeltallene til HSH med de øvrige statlige høyskolene i universitets- og høyskolesektoren, jf. punkt 3.1.

Man må også se på kvaliteten på regnskapene. Det som er viktig når man ser på kvalitet, er å finne ut om regnskapet trenger bearbeiding før man analyserer det. Hvor godt gjenspeiler regnskapet den underliggende økonomiske utviklingen? Er det tall som må endres/utelates for å gi et riktig bilde av virksomheten eller dens utvikling?

I analysen av selve tallmassen, eller regnskapstallene, vil målet være å finne/måle virksomhetens utvikling. Utviklingen måles gjerne ved bruk av nøkkeltall. Nøkkeltallene er forholdstall beregnet for å kunne si noe om den økonomiske utviklingen. Som eksempel kan man nevne bevilgningsandel som viser hvor stor del av den totale driftsinntekten til en høyskole som kommer fra bevilgninger. Dette viser man ved å dele inntekter fra bevilgning på de totale driftsinntektene. Selv om en har regnet ut et nøkkeltall, er det ikke sikkert at det i seg selv forteller oss så mye i utgangspunktet. Er en lønnsandel på 70 % av de totale inntektene positivt? Hvis en derimot sammenlikner det tallet med lønnsandelen de 5 siste årene kan det si oss mye mer. Kanskje har lønnsandelen steget jevnt fra 50 % for 5 år siden. Da er utfordringen å prøve å finne ut hvorfor den har steget.

Et annet relevant sammenlikningsgrunnlag er å sammenlikne lønnsandelen med andre virksomheter som er i samme bransje, og som er mest mulig lik vår virksomhet. Hvis en da ser at andres lønnsandel ligger på 60 %, kan det være bekymringsfullt for oss. Igjen er da oppgaven å kunne gå bak tallene for å prøve å finne ut hvorfor tallene er forskjellige.

Nøkkeltallet kan brukes i flere typer analyser. Man skiller gjerne mellom (Langli, 2010):

- **Utviklingsanalyse**
Sammenligning av nøkkel- og regnskapstall over flere år for samme bedrift.
- **Bedriftssammenligning**
Sammenligning av nøkkel- og regnskapstall med flere andre bedrifter for å finne ut hvordan virksomheten gjør det relativt til andre bedrifter.
- **Bedrifts- og utviklingsanalyser**
En kombinasjon av de to foregående analysene. Sammenligner virksomhetens utvikling med utviklingen til for eksempel bransjen.

I en privat bedrift ville man ha utarbeidet prognoser over utviklingen man ser for seg i fremtiden og brukt disse til å beregne nåverdi av selskapet. Disse beregningene brukes gjerne i forbindelse med oppkjøp, fisjoner og fusjoner. Verdsetting vil derfor være en irrelevant problemstilling for en statlig høyskole.

2.1.2 Regnskapskvalitet

Når man foretar regnskapsanalyser er man avhengig av at regnskapsmaterialet analysene bygger på er av god kvalitet. Er det feil i regnskapsmaterialet kan man komme frem til feil konklusjoner. Det er derfor viktig at man er kritisk til informasjonen man bruker. Under er det

en del forhold man i følge Kristoffersen (2005) bør se nærmere på før man tar i bruk regnskapsmaterialet:

- Historisk kost
- Skjønsmessige vurderinger
- Bruk av ulike regnskapsprinsipp
- Spesielle forhold
- Foretakets sammensetning

Historisk kost- prinsippet er en grunnleggende forutsetning i årsregnskapet. Prinsippet går ut på at man verdsetter eiendeler og gjeld etter opprinnelig kostpris, og ikke etter dagens verdi. Det vil si at man som hovedregel ikke skal inntektsføre en verdiøkning, jf. regnskapsloven § 4-1, første ledd nr. 2. Avskrivninger skal derfor beregnes ut fra kostprisen og ikke etter dagens verdi. Dette kan gi oss et feil bilde av hvilke verdier som finnes i virksomheten. Inflasjon kan også spille inn når man skal sammenligne regnskapsdata fra flere år. Et eksempel kan være en bedrift som har en jevn vekst over flere år. Dersom det i denne perioden har vært en inflasjon kan bildet av virksomheten være misvisende. Det som kan se ut som en jevnt økende vekst kan i virkeligheten være betydelig mindre enn det som fremgår av regnskapet (Kristoffersen, 2005).

Skjønsmessige vurderinger vil si at man i noen tilfeller selv kan foreta beregninger knyttet til enkelte forhold. Man kan da avgjøre selv hva som er mest optimalt i forhold til vurderingen en skal foreta. Virksomheter benytter seg av skjønsmessige vurderinger når de f.eks. skal nedskrive varelageret for ukurans, eller beregne økonomisk levetid på sine driftsmidler. Dersom disse vurderingene er feil vil regnskapsanalysene også kunne inneholde feil (Kristoffersen, 2005).

Bruk av ulike regnskapsprinsipp gjelder spesielt i små foretak. De kan ofte selv velge mellom ulike regnskapsprinsipp. Dette kan også forekomme i større virksomheter. Vurderinger av aksjeholdninger kan være et eksempel på dette. En virksomhet kan ha vurdert beholdningen sin etter laveste verdis prinsipp, mens en annen virksomhet har vurdert den etter markedsverdiprinsippet. Hvilke regnskapsprinsipper man har valgt skal komme frem i virksomhetens noter, men det kan likevel være vanskelig å korrigere regnskapet for forskjellen mellom de ulike regnskapsprinsippene. Dette kan gjøre at det blir vanskelig å sammenligne virksomhetene med hverandre (Kristoffersen, 2005). At virksomhetene har benyttet samme regnskapsprinsipp er derfor viktig når man f.eks. skal beregne og sammenligne nøkkeltall.

Det hender også at det oppstår spesielle forhold i en virksomhet som vil påvirke regnskapet til virksomheten på en måte som ikke er representativ. Det kan være at virksomheten ett år har gjort det spesielt godt, eller dårlig, som følge av f.eks. et salg av en eiendel til en god pris, eller at en stor kunde har gått konkurs. Slike forhold vil kunne gi et feil bilde i en analyse, og det kan derfor være behov for å korrigere regnskapstallene for forhold av spesiell karakter eller ekstraordinær karakter (Kristoffersen, 2005).

Det kan være vanskelig å sammenligne virksomheter som driver i ulike *bransjer*. Det vil si at det kanskje ikke vil være hensiktsmessig å sammenligne f.eks. en tjenesteytende virksomhet med en virksomhet som driver med vareproduksjon. Disse virksomhetene kan ha ulik lønnsomhet og ulik risiko, slik at det gjør det vanskelig å foreta en sammenligning av dem (Kristoffersen, 2005). Det vil derfor være viktig å sjekke sammensetningen av virksomhetene en skal innhente regnskapsdata fra, og gjøre avgrensninger dersom det er nødvendig.

Kreativ regnskapsføring er et annet forhold som kan forekomme i en virksomhets regnskap. I følge Kristoffersen (2005) vil det si at virksomheten da har et ønske om å *påvirke sitt regnskap* i en bestemt retning. Det kan være i form av å redusere resultatet ved å foreta store nedskrivninger av f.eks. varelageret eller kundefordringer, eller ved å rapportere om et bedre resultat enn virksomheten egentlig har. Det kan skje ved at en overvurderer varelageret eller lar være å nedskrive ukurante varer. Nedskrivning av varer eller kundefordringer kan også skje dersom ledelsen har et ønske om å utjevne resultatene over tid. Ved å foreta slike nedskrivninger bygger virksomheten seg opp skjulte reserver som de kan benytte seg av i dårlige tider, slik at resultatene over tid blir jevnet ut. Intensjonen deres med dette er at brukerne ikke skal fokusere så mye på de gode og de dårlige resultatene deres. Dette kommer av at et godt resultat kan bety krav om økte lønninger, mens et dårlig resultat kan gjøre det vanskeligere for virksomheten å få lån eller kreditt (Kristoffersen, 2005).

2.2 Økonomistyring i offentlig sektor

2.2.1 Offentlig sektor

Offentlig sektor består av stat, fylke og kommune, og er ikke noe entydig begrep. Vi kan for eksempel skille mellom (Opstad, 2006):

- Forvaltningsvirksomhet (kommunalt og statlig)
- Offentlig foretak (foretak eid av stat og kommuner)
- Andre foretak (offentlige finansinstitusjoner, dvs. finansinstitusjoner eid og kontrollert av det offentlige).

De siste tiårene har den offentlige sektoren gjennomgått en modernisering og utvikling ved hjelp av teknikker inspirert av bedriftsøkonomi og privat næringsliv. New Public Management er et felles begrep som brukes for å beskrive en reformbølge som har pågått i offentlig sektor i store deler av verden siden 80-tallet. Formålet med denne reformen var å effektivisere den offentlige sektoren og statens kontroll i sektoren (Steen & Olsen, 2007).

Den offentlige sektoren har i Norge en dominerende plass, og det har vært en sterk økning i denne sektorens virksomhet de siste tiårene. Stadig flere jobber i det offentlige, og i følge Opstad (2006) var det allerede i 1992 dobbelt så mange sysselsatte i offentlig forvaltning som i industrien. Dette kommer av at Norge har satset mer på velferdstjenester som helse, pleie, omsorg, politi og skole.

Inntektene i den offentlige sektoren kommer i hovedsak fra skatter, avgifter og trygdepremier fra den private sektoren.

2.2.2 Økonomistyring

Det kan være vanskelig å gi en kort definisjon på hva som menes med begrepet økonomistyring. I følge Opstad (2006) kan vi si at økonomistyring handler om å skaffe oss informasjon om hvilke muligheter vi har, hva behovene er, hva valgene koster, og hvilken nytte de gir. Man må også ha gode prosesser når det kommer til planlegging og beslutninger. I tillegg er det viktig å ha en kultur som støtter opp om disse prosessene. Har man fokus på dette har man forutsetningene for en god økonomistyring.

I følge Oppstad (2006) er styring:

- Å være i stand til å prioritere
- Å være i stand til å påvirke aktiviteten eller å endre kurs
- Å ha oversikt
- Å ha kontroll
- Å holde seg innenfor gitte rammer

Opstad (2006) sier også at det finnes flere ytre begrensninger som beslutningstakere må forholde seg til. Disse begrensningene er:

- Budsjettet
- Pålagte prioriteringer av overordnede enheter
- Lovverket
- Tilgang på kvalifisert personell
- Behovet til brukerne
- Bygningsmessige forhold

I tillegg må organisasjonen ha et system som fungerer (gode mål som man jobber mot, rapportering og evalueringssystem), en god organisasjonskultur, kunnskap om virksomheten, en god ledelse og helhetlig tenkning (Opstad, 2006).

I økonomistyringen er en ute etter å fordele de begrensede ressursene en har tilgjengelig på best mulig måte. En må prøve å finne frem til de mest optimale løsningene med hensyn til hva en har til disposisjon til alle oppgavene som skal løses.

2.2.3 Økonomistyring i offentlig sektor

Regnskapsanalyse, budsjettering, investeringskalkyler og andre tilsvarende metoder har historisk sett preget økonomistyring i offentlig sektor. I senere tid har man sett at også momenter som ledelse, målkonflikt/politiske prosesser, organisasjonskultur og ansvarlighet også kan påvirke økonomistyringen (Gausen & Gardner, 2009).

Som nevnt tidligere så kommer inntektene i den offentlige sektoren i hovedsak fra skatter og avgifter. Markedsverdien av de tjenestene som tilbys av det offentlige (staten), reflekteres som regel ikke av inntektene de mottar. Offentlig virksomheter er derfor budsjettkoblede og ikke markedskoblede organisasjoner (Nyland & Pettersen, 2010). I økonomiforvaltning er det

å utarbeide årsbudsjett og økonomiplan viktig for å ha god styring av utgiftene til tjenesteproduksjon. Det gir også oversiktlige rammer for den enkelte enhet til å styre den daglige driften. Budsjettene må følge budsjettssystemer og prinsippene som er utviklet for disse virksomhetene. Kravene gjelder hele den offentlige forvaltningen.

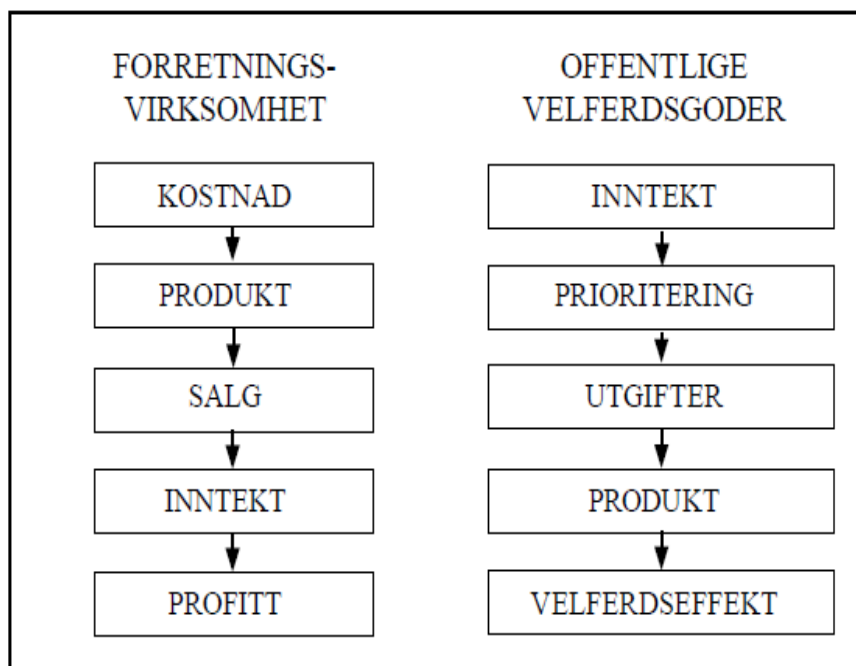
Budsjettet er det viktigste styringsdokumentet i offentlig sektor. Budsjettet er til hjelp i planleggingen og prioriteringen av ressursene som er til rådighet. I tillegg er budsjettet et bindeledd mellom det som er gjort og planen for det som skal gjøres. I løpet av budsjettperioden er det nødvendig med både budsjettoppfølging og budsjettkontroll. I følge Mauland og Mellemvik (2004) er det tre siktemål med budsjettkontrollen:

1. Å kontrollere at aktiviteten innenfor de ulike sektorene holdes innen de rammer styret har vedtatt i budsjettet.
2. Å få bedre oversikt over inn- og utbetalingsstrømmen, samt løpende vurdering av budsjettets inntekts- og utgiftsside.
3. Å få en samlet oversikt over budsjettsituasjonen på gitte tidspunkt i løpet av budsjettåret.

Selve regnskapet viser de gjennomførte handlingene. Budsjett og regnskap er koblet til hverandre gjennom handling. Regnskapet viser hva som faktisk har skjedd og fungerer som et informasjonsdokument, grunnlag for kontroll, grunnlag for fremtidig budsjettering og som grunnlag for økonomiske analyser. Det er gjennom regnskapet oppfølgingen skjer, ved sammenligning av det faktiske forbruket og den opprinnelige planen som er beskrevet i budsjettet.

For offentlig sektor er det formelle krav til både ekstern og intern rapportering. Den eksterne rapporteringen (årsrapport til departementet/offentligheten) skal sikre at politiske myndigheter kan vurdere måloppnåelse i forhold til vedtatte mål og forutsetninger. Den interne rapporteringen skal ivareta behovene for ekstern rapportering og intern styring.

Innholdet i økonomistyring, økonomikontroll og resultatbegreper i offentlig virksomhet skiller seg ut fra privat virksomhet på flere områder. Det kommer av at prosessene i disse virksomhetene ikke er like. I figuren under er disse prosessene sammenstilt.



Figur 1. Forskjell i økonomiprosess, forretningsvirksomhet, og offentlige velferdsgoder (Jensen, 2007)

Privat virksomhet har kostnader for å generere inntekt, mens offentlig virksomhet disponerer inntekter for å dekke fellesbehov/tjenester. Som illustrert i figur 1 ovenfor skiller disse virksomhetene seg også fra hverandre ved at privat virksomhet har profittmaksimering som hovedformål, mens offentlig sektor har som formål å realisere velferdspolitiske og samfunnsmessige mål innenfor det tjenesteområdet organisasjonen har ansvaret for, og innenfor de inntektsrammene som disponeres (Mauland & Mellemvik, 2004).

Prioriteringer av ressursene står heller ikke like sentralt i privat sektor som i offentlig sektor. Det foreligger heller ikke en lovbestemmelse om budsjettering i denne sektoren. I motsetning til i offentlig sektor er viktigheten av budsjettering i privat sektor omdiskutert, og virksomhetene står fritt til å velge selv om de vil budsjettere. I privat sektor blir budsjett brukt internt som en plan for å skape størst mulig resultat eller overskudd, ikke som vedtak om ressursbruken slik som i offentlig virksomhet.

2.3 Forskjeller mellom private og statlige virksomheter

HSH er en offentlig organisasjon og vil derfor skille seg fra private organisasjoner på flere områder, både når det kommer til økonomi, produksjon og styring. Økonomisk vil privat sektor som regel vil ha profittmaksimering som sentral målsetting, mens offentlig sektor derimot har som mål å gi et best mulig tjenestetilbud innenfor det tjenesteområdet organisasjonen har ansvaret for (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Det er også behov for en annen type regnskapsrapportering i den offentlige sektoren, da den finansielle strukturen skiller seg veldig fra det som er vanlig i privat sektor.

Når det kommer til produksjon vil en privat organisasjon i stor grad bestemme selv hvilke markeder de vil operere innenfor, hva de skal produsere og hvordan de skal fastsette prisene. En offentlig organisasjon vil derimot være styrt av staten, gjennom lovgivningen, og må

forholde seg til oppgaver og ansvarsforhold som er fastsatt for de ulike enhetene og virksomhetene. Offentlige organisasjoner vil også som regel produsere tjenester, og ikke fysiske produkter (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Offentlige organisasjoner opererer ikke på konkurranseutsatte markeder, men under og overfor politisk innflytelse. Målene i organisasjonen er politiske og ikke nødvendigvis knyttet til virksomheten.

Det finnes ikke noe enhetlig avkastningsbegrep for offentlige organisasjoner, noe som gjør det vanskeligere å skille en fremgangsrik offentlig organisasjon fra en som er mindre fremgangsrik. I motsetning til i en privat organisasjon kommer det meste av inntekten fra andre kilder enn kundene/brukerne.

Inntekter i statlig virksomhet deles inn i to hovedgrupper, transaksjonsbaserte inntekter og inntekt fra bevilgning. Ifølge *Periodisert regnskap i staten* er transaksjonsbaserte inntekter (Senter for statlig økonomistyring, 2009, s. 13)

(...) inntekter som virksomheten henter i et marked, eller inntekter i forbindelse med utførelse av pålagte oppgaver der virksomheten skal kreve inn betaling fra en tredjepart for å dekke hele eller deler av det tjenesten koster.

Disse inntektene skal resultatføres etter hvert som de opptjenes, det vil si når varen/tjenesten er levert eller utført, uavhengig av når betalingen mottas. Bevilgningene blir løpende utbetalt til virksomheten gjennom tilhørende departement. Inntekter fra bevilgning skal inntektsføres i samme periode som kostnadene påløper. Dette kalles motsatt sammenstillingsprinsipp.

I høyskolesektoren brukes en litt annen inndeling av inntekter, bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet (BOA) og grunnbevilgning. Vi vil komme nærmere inn på disse i punkt 4.1.

2.3.1 Bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter

De fleste statlige virksomheter er bruttobudsjetterte, og en virksomhet må få fritak fra en rekke statlige detaljregler med henhold til føring av regnskapet for å kunne bli nettobudsjettert. Dette skjer ved eksplisitt vedtak i Stortinget (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

En bruttobudsjettert organisasjon har mindre frihetskrav i den økonomiske styringen og planleggingen, og kun 5 % av ubrukt bevilgning kan overføres til nytt år. Det betyr at bruttobudsjetterte organisasjoner mister besparelser de har gjort på alle poster som utgjør mer enn 5 %.

Statlige forvaltningsorganer med særskilte fullmakter omtales gjerne som nettobudsjetterte virksomheter. En nettobudsjettert virksomhet forholder seg kun til en nettobevilgning, som betyr at man har samlet alle postene på en linje. Dette innebærer at forventede inntekter er trukket fra forventede utgifter, slik at man budsjetterer kun med forventede nettoutgifter for den aktuelle budsjett/regnskapsenheten (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Alle statlige høyskoler, inklusive HSH, er nettobudsjetterte virksomheter.

Nettobudsjetterte virksomheter har økt økonomisk frihet og kan blant annet disponere inntektene fritt, får overført årets resultat til neste budsjettår og kan selv velge hvilke poster de skal bruke bevilgningen på (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Virksomhetene tilføres likvider løpende gjennom året i henhold til utbetalingsplan fra overordnet fagdepartement. Virksomheten disponerer en egen oppgjørskonto i konsernkontoordningen i Norges Bank.

Nettobudsjetterte virksomheter har mange fordeler, og dette har ført til at mange bruttobudsjetterte virksomheter har ønsket seg overgang til nettobudsjettering. Det stilles imidlertid krav til hvilke virksomheter som får gå over til nettobudsjettering, og forbeholdes virksomheter som antas å være mest egnet for å få slike rammevilkår. Et av kravene er at virksomheten har en god del inntekter fra andre kilder enn utgiftsbevilgningen fra sitt fagdepartement (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

2.3.2 Kontantregnskap og periodisert regnskap

Et regnskap som er avlagt etter kontantprinsippet viser inntekter og utgifter i henhold til tidspunktet for inn- og utbetalinger. Det er med andre ord betalingstidspunktet som bestemmer tidfestingen av en inntekt eller utgift i regnskapet (kontantprinsippet). Kontantprinsippet blir sett på som enkelt å bruke, men gir relativt lite informasjon om de statlige finansene.

Et periodisert regnskap, utarbeidet i henhold til de anbefalte statlige regnskapsstandardene (SRS), viser inntekter etter hvert som de opptjenes, og kostnadene etter hvert som ressursene forbrukes i virksomheten. Målet er få frem supplerende informasjon som på en bedre måte understøtter effektiv ressursbruk i staten. Et virksomhetsregnskap ført etter periodiseringsprinsippet er et slikt supplement til kontantregnskapet. De fleste statlige høyskoler har ført sine regnskap etter de anbefalte statlige regnskapsstandardene siden 2003¹.

Som ledd i arbeidet med å prøve ut periodiseringsprinsippet er det utviklet elleve statlige regnskapsstandarder og to veiledningsnotater som Finansdepartementet har fastsatt som foreløpige regnskapsstandarder (Finansdepartementet, u.å).

Følgende statlige regnskapsstandarder er utviklet så langt:

- SRS 1 Oppstillingsplaner for resultatregnskap og balanse
- SRS 2 Kontantstrømoppstilling
- SRS 3 Ekstraordinære inntekter og kostnader, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring
- SRS 9 Transaksjonsbaserte inntekter
- SRS 10 Regnskapsføring av inntekter fra bevilgninger
- SRS 11 Anleggskontrakter
- SRS 12 Varebeholdninger

¹ E-post fra seniorrådgiver ved Kunnskapsdepartementet 04.05.2012

- SRS 13 Leieavtaler
- SRS 17 Anleggsmidler
- SRS 19 Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
- SRS 25 Personal- og pensjonskostnader

Følgende veiledningsnotater (med status som statlig regnskapsstandard) er utviklet så langt:

- Ramme for kontokoder (kontoplan)
- Notat om renter på kapital

De virksomhetene som utarbeider et virksomhetsregnskap i henhold til SRS-ene, skal fortsatt utarbeide et regnskap etter kontantprinsippet i henhold til *Bestemmelser om økonomistyring i staten* (Finansdepartementet, 2010). Kontantprinsippet, ettårsprinsippet, fullstendighetsprinsippet og bruttoprinsippet beholdes i statsbudsjettet uten endringer.

Kontantprinsippet er beskrevet ovenfor. Ettårsprinsippet innebærer at budsjettet vedtas for ett år om gangen, og følger kalenderåret. Fullstendighetsprinsippet innebærer at statsbudsjettet skal omfatte alle statens inntekter og utgifter som vedrører bevilgningsvedtak og bruttoprinsippet innebærer at utgifter eller inntekter skal føres i budsjettet med bruttobeløp. Unntaket er at regjeringen kan gi bestemmelser om nettobudsjettering i forbindelse med utskifting av utstyr (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

3 Metodepresentasjon/Datainnhenting

I det foregående kapittelet så vi på generell teori om offentlig sektor og økonomistyringen i denne. I dette kapittelet ser vi på metodene vi har valgt og selve datainnhenting vi har brukt. Det første vi ser på er avgrensningene vi har fortatt for å kunne besvare hvordan HSHs økonomiske utvikling har vært og hvordan HSHs økonomiske stilling er sammenlignet med andre statlige høyskoler på best mulig måte.

Generelt kan man si at metode handler om hvilke verktøy en kan benytte for å samle inn informasjon. Informasjonen en har samlet inn kalles empiri, som betyr forsøk, prøve, eller det som bygger på sanseerfaring (Halvorsen, 2008). Dette er en systematisk måte å undersøke virkeligheten på, gjennom å samle inn, organisere, bearbeide, analysere og tolke sosiale fakta.

”Samfunnsvitenskapelig metode omfatter både organisering og tolkning av data som hjelper oss å få en bedre forståelse av samfunnet” (Holme & Krohn Solvang, 1986, s. 14).

3.1 Avgrensninger

I vårt arbeid med oppgaven har vi valgt å gjøre noen avgrensninger. I utgangspunktet er HSH en del av universitets- og høyskolesektoren. For å kunne besvare problemstillingen best mulig har vi valgt å utelate universiteter, vitenskapelige- og kunsthøyskoler og private høyskoler fra universitets- og høyskolesektoren. I tillegg valgte vi å ta Samisk høyskole ut av vårt utvalg, dette blir drøftet i punkt 3.2.2. Sektoren vi blir stående igjen med består da kun av statlige høyskoler med unntak av Samisk høyskole. Vi gjorde denne avgrensningen for at institusjonene vi innhenter regnskapsinformasjon fra skulle være mest mulig lik HSH, og dermed gir et riktigere sammenligningsgrunnlag (Kristoffersen, 2005).

Excelerator:

I vårt arbeid med oppgaven og innhenting av regnskapsdata ble det klart for oss at å lage maler til Excelerator for bruk i høyskolen ble lite hensiktsmessig. Excelerator er et dataverktøy for uthenting av regnskapstall direkte fra høyskoles regnskapssystem. Selv om det ikke er noen tvil om at det er et godt verktøy til internt bruk i HSH, er det ikke mulig å hente ned tall fra andre høyskoler med Excelerator. Man trenger direkte tilgang til den enkelte høyskoles regnskapssystem for å kunne bruke Excelerator. I tillegg er det ikke alle høyskoler som har verktøyet tilgjengelig. Vi valgte derfor å utelate det fra bacheloroppgaven og heller konsentrere oss om å besvare problemstillingen vi har:

Hvordan har HSHs økonomiske utvikling vært og hvordan er HSHs økonomiske stilling sammenlignet med andre statlige høyskoler?

3.2 Kvantitativ og kvalitativ metode

Vi har to hovedformer for metodisk tilnærming i samfunnsvitenskapen; kvantitativ og kvalitativ metode. Disse to metodene står som regel ikke i et konkurrerende forhold til hverandre, men kan ofte supplere hverandre.

3.2.1 Kvantitativ metode

Kvantitativ metode er å bruke tallverdier for å analysere data (Johannessen, Kristoffersen, & Tuft, 2010). Man sier ofte at kvantitativ teori er tallenes tale, og med det menes ikke at man kun undersøker tallmateriale, men at det ofte er fokus på å analysere og tolke tall. Disse undersøkelsene er mer preget av kontroll enn kvalitative undersøkelser. Innsamlingen er ofte veldig strukturert, og blir gjennomført på en rutinemessig måte. På denne måten blir det enklere å holde oversikten over store mengder data. Resultatet av undersøkelsene blir ofte fremstilt som grafer, tabeller, eller i andre statiske fremstillinger.

Det er to typer data som kan innhentes i en datainnsamling, primærdata og sekundærdata (Fangen & Sellerberg, 2011). Primærdata er data som vi samler inn selv gjennom spørreundersøkelser, strukturerte intervjuer eller strukturerte observasjoner. Den mest brukte primærdatametoden er å bruke en spørreundersøkelse der en bruker et begrenset antall spørsmål med svaralternativ oppgitt, og prøver å få et stort nok utvalg innen målgruppen til å svare på spørsmålene. Sekundærdata er bruk av data som allerede er innsamlet. Sekundærdataene kan være innsamlet fra tidligere forskning eller fra eksisterende registre. I vår oppgave er sekundærdataene samlet fra høyskolenes regnskapstall.

Analysen og tolkningen i kvantitative undersøkelser foregår vanligvis etter datainnsamlingen. Kvantitativ metode brukes som regel når man ønsker å teste hypoteser, teste årsakssammenhenger, eller ønsker breddekunnskap.

3.2.2 Kvantitative metoder brukt i oppgaven

Vår problemstilling var å finne ut hvordan HSHs økonomiske utvikling har vært og hvordan HSHs økonomiske stilling er sammenlignet med andre statlige høyskoler. Når vi skulle innhente regnskapstall valgte vi å sammenligne med skolene som sto oppført på www.regjeringen.no per 04.01.2012:

- Høgskolen i Akershus
- Høgskolen i Bergen
- Høgskolen i Buskerud
- Høgskolen i Finnmark
- Høgskolen i Gjøvik
- Høgskolen i Harstad
- Høgskolen i Hedmark
- Høgskolen i Lillehammer
- Høgskolen i Narvik
- Høgskolen i Nesna
- Høgskolen i Nord-Trøndelag
- Høgskolen i Oslo
- Høgskolen i Sogn og Fjordane
- Høgskolen Stord/Haugesund
- Høgskolen i Sør-Trøndelag
- Høgskolen i Telemark

- Høgskolen i Vestfold
- Høgskolen i Volda
- Høgskolen i Østfold
- Høgskolen i Ålesund

Samisk høgskole står også på denne listen, men vi har valgt å ta denne høyskolen ut av vårt utvalg. Samisk høgskole skilte seg ut på flere av nøkkeltallsanalysene og var veldig atypisk. Samisk høgskole er den desidert minste skolen med tanke på både studenter og årsverk (Kunnskapsdepartementet, 2011).

Vi har samlet regnskapsdata fra Norsk samfunnsvitenskapelige datatjeneste (NSD). De driver *Database for statistikk om høgre utdanning* (DBH), som samler informasjon om universiteter og høyskoler. DBH har en portal som gjør det mulig å laste ned alle regnskapstall og komplette årsoppgjør via Excel. Vi har i den grad det har vært mulig lastet ned dokumentet *Årsoppgjør, endelig* for alle norske høyskoler for årene 2007-2011. Der vi ikke fant endelig årsoppgjør lastet vi ned og brukte dokumentet kalt *Årsoppgjør, foreløpig*. Tallene for 2011 kom så sent at vi bare fikk med de foreløpige tallene. De endelige årsoppgjørene kommer normalt ikke før i juni. Vi valgte allikevel å bruke dem for å få et bredest mulig grunnlag i sammenligningen.

Senter for statlig økonomistyring (de har nå byttet navn til Direktoratet for økonomistyring) har laget en mal tilpasset for KD for hvordan statlige virksomheter skal presentere sine årsoppgjør. Vi fant at alle dokumentene hadde store likhetstrekk og vi kunne derfor lage standardiserte formelark for å finne regnskapstallene vi trengte for å beregne nøkkeltallene for de ulike høyskolene. Vi laget et nytt ark i hvert årsoppgjør, hvor vi hentet ned de aktuelle tallene og satte dem inn i formler hentet fra veilederen: *Periodisert virksomhetsregnskap i staten* – basert på de anbefalte, men ikke obligatoriske statlige regnskapsstandardene (SRS). Denne veilederen er utgitt av Senter for statlig økonomistyring - heretter kalt SSØ (Senter for statlig økonomistyring, 2009). Noen av nøkkeltallene i veilederer er ikke relevante for vår oppgave, de er derfor utelatt. Vi drøfter dette mer inngående i punkt 4.3.3. I tillegg har vi brukt noen nøkkeltall som ikke står nevnt i veilederen, jf. punkt 4.3.2.

I regnearket som vi la til hvert av regnskapene beregnet vi følgende nøkkeltall:

- Bevilgningsandel
- Lønnsandel
- Årsverkskostnad
- Resultatgrad
- Andre driftskostnader
- Avskrivningsandel
- Opprettholdelsesgrad
- Avsetningsandel
- Virksomhetskaptalandel.

Videre laget vi sammenstillingsbøker for hver skole, der vi samlet de ulike års nøkkeltall. Til slutt samlet vi alle data i en totalsammenligningsbok der vi laget en arkfane for hvert nøkkeltall. Slik kunne vi lettere sammenligne HSHs nøkkeltall opp mot andre skoler og opp mot et gjennomsnitt².

3.2.3 Kvantitative

Alternativet til å finne alle regnskapene fra NSD, var å samle inn alle regnskapene i papirform eller som pdf-filer. Vi måtte da ha etterspurt disse fra alle høyskolene og håpet på at de var samarbeidsvillige. Vi forkastet dette fordi det virket som et veldig omfattende arbeid og dermed ville blitt veldig tidkrevende. Da vi senere sendte forespørsler til noen skoler om deres regnskap i pdf-form eller skriftlig form for å kunne kontrollere våre Excel-ark, viste det seg at vår antagelse var riktig. Det var få institusjoner som svarte oss på vår forespørsel, vi mottok bare svar fra 4 av 17 høyskoler.

Vi kunne ha valgt å fokusere kun på HSH og deres regnskapsinformasjon. Men siden vår problemstilling var hvordan HSHs økonomiske utvikling har vært og hvordan HSHs økonomiske stilling er sammenlignet med andre statlige høyskoler måtte vi innhente regnskapsinformasjon fra andre lignende institusjoner. For å få et helhetlig bilde var en slik sammenligning helt avgjørende for vår regnskapsanalyse (Kristoffersen, 2005). Vi valgte derfor ikke bare å konsentrere oss om HSH.

Når vi stod med valget mellom hvilke skoler vi skulle sammenligne med, hadde vi mange alternativer. Vi kunne valgt ut institusjoner som lå nær HSH med tanke på antall studenter, antall årsverk, studiepoengproduksjon, forskningsretninger, geografisk nærhet eller studieretninger. Vi var inne på tanken om å la en ”student/årsverk ratio” ligge til grunn for sammenligningen, men vi fant snart ut at vi ikke kunne bruke det. Grunnen er at alle høyskoler har høyst ulik sammensetning av studieretninger. Det finnes ingen ”like” skoler å sammenligne med. Det eneste vi fant som var felles for alle institusjonene var at de hadde samme eier, de var alle underlagt universitets- og høyskoleloven og de ble finansiert på samme måte. Det finnes selvsagt andre skoler med lærerutdanning, men da har de ikke nødvendigvis sykepleierutdanning eller ingeniørutdanning. Det vi derfor endte opp med var å sammenligne med et bredt gjennomsnitt framfor sammenligning med enkeltinstitusjoner (Kristoffersen, 2005).

Ikke alle institusjonene hadde sine endelige tall publisert på NSDs sider. Vi valgte allikevel å bruke Excel-arkene til disse institusjonene, men da brukte vi de foreløpige tallene. Her kunne vi valgt å ikke ta de med i sammenligningen. Grunnen til at vi valgte å ta dem med er sammensatt. For det første ville det gitt oss flere ”hull” i datagrunnlaget, noe som kunne gitt et skjevt bilde av totalsituasjonen. For det andre mener vi at de foreløpige årsrapportene er kvalitetsmessig gode. Vi har foretatt flere sammenligninger av foreløpige og endelige årsrapporter fra skoler som hadde begge, og fant kun mindre og ubetydelige ulikheter.

² Se vedleggs CD

I prosessen med å velge ut nøkkeltall har vi valgt å følge *Periodisert virksomhetsregnskap i staten* (Senter for statlig økonomistyring, 2009). Vi kunne valgt nøkkeltall hentet fra privat næringsliv, men disse nøkkeltallene ville ikke vært relevante for en statlig virksomhet, jf. punkt 2.3. Underveis i arbeidet, kom vi frem til at det ville gitt mer mening å lage egne nøkkeltall i tillegg til de vi fant i veilederen, gjerne i samarbeid med HSH. Dette ble også til en viss grad gjort, jf. punkt 4.3.2.

3.2.4 Kvalitativ metode

Johannessen, Kristoffersen & Tuft (2010) sier at kvalitativ metode forenklet sagt er bruken og fortolkninger av data i tekstform. Kvalitative data kan være samlet inn av forskeren gjennom en konkret undersøkelse, eller det kan være hentet fra allerede eksisterende data. En er opptatt av å produsere fortolkninger som gjengis som ordnet tekst. Ved kvalitativ tilnærming er opplegget fleksibelt, en låser seg ikke til en bestemt datainnsamlingsmetode på forhånd. Skillet mellom datainnsamling og dataanalyse er som regel ikke så markert, og foregår ofte parallelt. Kvalitative undersøkelser søker dybdekunnskap, og har stor fleksibilitet.

Datainnsamling som er samlet inn på initiativ av forskeren kan være i form av et *intervju* av en eller flere informanter, der man trekker slutninger fra den informasjonen vi får ut fra informantene. Det kan også være gjennom *observasjon*, der forskeren bruker sansene (syn, hørsel) til eksempelvis å se på hvordan en enkeltperson, en bedrift eller en gruppe personer oppfører seg i en setting. Forskeren vil da observere dette feltet og forsøke å trekke slutninger som kan underbygge eller motsi den teorien forskeren har som utgangspunkt. Intervju og observasjon er det som kalles empiribaserte undersøkelser, der forskeren selv gjør en jobb med å samle inn data. Innsamling av data kan også være en kombinasjon av intervju og observasjon.

Kvalitative data kan også være opplysninger som allerede finnes tilgjengelig. For eksempel kan det være tidligere forskning som kan være med å gi forskerens teori mer tyngde.

3.2.5 Kvalitative metoder brukt i oppgaven

Vi har i vår oppgave brukt kvalitativ metode gjennom møter og utdypende spørsmål per e-post av personer på økonomiavdelingen ved HSH. Vi valgte å gjøre denne type undersøkelser for å få en forståelse av forhold som ligger bak tallene fra vår kvantitative undersøkelse. Under vår analyse av tallene fra HSH og andre statlige høyskoler var det flere uklarheter og elementer som vi var usikre på. For å bedre vår innsikt og forståelse hadde vi samtaler med rådgiver ved økonomiavdelingen til HSH 15. februar og 30. april. Vi sendte også noen spørsmål per e-post til økonomisjefen og en førstekonsulent ved økonomiavdelingen ved HSH.

4 Dataanalyse

I kapittel 3 så vi på våre metodevalg og på hvordan selve datainnhenting er gjort. Vi så også på våre avgrensninger. I dette kapitlet skal vi ta for oss selve dataanalysene. Vi har valgt å bruke en firetrinns analysemodell som vi gjennomgikk i punkt 2.1.1. Vi brukte tre av trinnene for å analysere hvordan HSHs økonomiske utvikling har vært og hvordan HSHs økonomiske stilling er sammenlignet med andre statlige høyskoler. Vi begynner med å analysere sektoren og strategier, deretter følger analyse av regnskapenes kvalitet og selve analysen av regnskapstallene.

4.1 Analyse av sektoren og strategier

I analysen av sektoren og valgte strategier har vi valgt å bruke blant annet KDs stortingsorientering om forslag til statsbudsjett 2012 for universitet og høyskoler (Kunnskapsdepartementet, 2011) og HSHs *Strategisk plan 2012 – 2016* (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012).

4.1.1 Høgskolen Stord/Haugesund

Høgskolen Stord/Haugesund ble stiftet 1. august 1994 da Statens Sikkerhetshøgskole, Haugesund Sjukepleierhøgskole, Stord Lærerhøgskule og Stord Sjukepleierhøgskule slo seg sammen (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012).

Høgskolen ligger på Vestlandet midt mellom Bergen og Stavanger, og består av to studiesteder, på Stord og i Haugesund. Skolen er en av 27 (per 01.01.2012) statlige høyskoler og er sammenlignet med disse en mellomstor skole. HSH har per i dag ca 270 tilsette, og rundt 3000 studenter.

I dag er HSH organisert i tre avdelinger:

- Avdelingen for helsefag
- Avdelingen for tekniske, økonomiske og maritime fag
- Avdeling for lærerutdanning og kulturfag

De tilbyr bachelorutdanninger innenfor nautikk, økonomi og administrasjon, ingeniør, lærer og sykepleier, master i IKT i læring, meistring og myndiggjering (i samarbeid med høgskulen i Volda), teknisk sikkerhet (i samarbeid med universitetet i Bergen) og fra høsten 2012 får de en ny master i klinisk helse- og omsorgsvitenskap. Den har i tillegg et variert tilbud om etter- og videreutdanninger som løper ut fra fagmiljøene i disse utdanningene.

HSH har som formål å være en høyskole for regionen. Visjonen til høyskolen er at ”Høgskolen Stord/Haugesund skal være en akademisk drivkraft for kunnskapsutvikling og utdanning på Vestlandet” (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012). I punkt 4.1.4 beskriver vi en høyskoles oppgaver sett fra KDs side. HSH har med utgangspunkt i dette laget et strategisk dokument som heter *Strategisk plan 2012-2016*. Dette dokumentet tar for seg målene satt av KD punkt for punkt, og viser hvordan HSH skal oppnå disse. I det samme dokumentet beskrives HSHs oppgave som blant annet (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012):

Vi er en regional høgskole fundamentert på og rundt profesjonsutdanninger med varierte tilbud om grunn-, master og videreutdanninger som springer ut fra fagmiljøene. Gjennom produksjon og formidling av kunnskap og forskning skal vi gi verdifulle og nyskapende bidrag til samfunnsutviklingen.

4.1.2 Kort om den statlige høyskolesektoren

Den statlige høyskolesektoren består per 01.01.2012 av 27 institusjoner, hvorav seks er vitenskapelige høyskoler. Utenom dette finnes det en rekke (25 stykker i 2011) private høyskoler som mottar statlig støtte, men de er ikke under statlig kontroll og ledelse. KD er de som er satt til å forvalte de statlige høyskolene. Grunnlaget for denne forvaltningen er universitets- og høyskoleloven. På bakgrunn av denne har KD definert klare målsetninger for hele sektoren. KD styrer de enkelte høyskolene mot disse målene ved hjelp både finansielle insentiver og formelle krav til institusjonen.

4.1.3 Lover og regler

Vi skal nå gå inn på noen av bestemmelsene i de styrende regelverkene som har innvirkning på høyskole- og universitetssektorens mulighet til selv å styre økonomien.

Lov om universiteter og høyskoler (Universitets- og høyskoleloven, 2005) trådte i kraft 1. august 2005. Den er en sammenslåing av lov om universiteter og høyskoler og lov om private høyskoler. Sammenslåingen ble gjort for å gi statlig og privat høyere utdanning likt grunnlag innenfor rammene av Kvalitetsreformen (Kunnskapsdepartementet, 2004).

Lovens formål er å sørge for at universiteter og høyskoler tilbyr høyere utdanning og utfører forskning og utviklingsarbeid av faglig og kunstnerisk karakter, alt på et høyt internasjonalt nivå (Universitets- og høyskoleloven, 2005). Loven gjelder for alle universitet og alle typer høyskoler som har fått akkreditering for hele skolen eller enkelte studietilbud av Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen (NOKUT).

Reglene for ansettelse i universiteter og høyskoler følger stort sett reglene i arbeidsmiljø- og tjenestemannsloven, jf Universitets- og høyskoleloven § 6-1. Universiteter og høyskoler skal i utgangspunktet unngå midlertidig ansatte i undervisnings- og forskerstillinger, men kan allikevel ansette en søker for opptil 3 år hvis en ikke har fått en klart kvalifisert søker ved utlysning, og heller ikke tror de vil få en kvalifisert søker ved ny utlysning. Det kan likevel benyttes midlertidig ansettelse hvis det gjelder en undervisnings- eller forskerstilling opp til 20 % av full stilling. Begrensningen om minst mulig midlertidig ansatte gjør at institusjonene kan ha mindre mulighet til å kunne tilpasse arbeidskraften etter mer kortvarige behov og på den måten kan miste noe fleksibilitet i lønnskostnadene.

Statlige universiteter og høyskoler har ikke mulighet til å ta betalt fra studenter for ordinær utdanning, mens private universiteter og høyskoler må bruke statlige overføringer til studentenes beste, og kan ikke bruke dette til økonomisk utbytte. KD kan ifølge universitets- og høyskoleloven § 7-1.3 allikevel fastsette forskrift som gir universiteter og høyskoler mulighet til å ta egenbetaling eller dekking av andre utgifter. En slik forskrift har også blitt skrevet i ettertid (Forskrift om egenbetaling ved universiteter mv., 2005).

Universitet og høyskoler har styret som det øverste organet, og har ansvar for å holde høy kvalitet på den faglige virksomheten og effektiv drift innenfor lovens rammer. Styret skal:

- trekke opp strategien i henhold til målsetningene til overordnet myndighet
- fastsette mål og resultatkrav og disponere ressurser og eiendommer rett
- ha tilsynet med den daglige ledelsen gjennom blant annet instruksjoner
- fastsette den interne organiseringen
- avgi årsregnskap med redegjørelse samt lage budsjett hvert år

Rundskriv F-20-07 *Reglement om statlige universiteter og høyskolars forpliktende samarbeid og erverv av aksjer* trådte i kraft 1. januar 2008 og erstattet Rundskriv F-35-02 *Reglement om forvaltning av eksternt finansiert virksomhet ved universiteter og høyskoler og om disse institusjonenes samarbeid med andre rettssubjekt*. Rundskrivet har hjemmel i Universitets- og høyskoleloven (2005) § 12-4 og skal regulere forpliktende samarbeid med andre selvstendige virksomheter om faglig aktivitet samt forvaltning og eierskap av aksjer (Rundskriv F-20-07, 2007).

Rundskrivet har noen kriterier som må fylles for at institusjonen skal kunne inngå samarbeid med andre selvstendige virksomheter. Samarbeidet skal blant annet være av faglig interesse for institusjonen og det skal ikke kunne påvirke faglig uavhengighet. Institusjonens økonomiske interesser skal ivaretas, med det menes at samarbeidet skal kunne øke etterspørselen etter FoU-tjenester og andre tjenester institusjonen kan tilby (Veileder til rundskriv F-20-07, 2007).

Rundskrivet regulerer videre institusjonens mulige eierskap og forvaltning av aksjer. En bestemmelse som er ny fra F-20-07 er at beslutning om aksjekjøp ikke kan delegeres videre fra styret, men må beslutes av styret selv. Dette er en innstramming fra tidligere regler.

Finansielle plasseringer for å gi fortjeneste til institusjonen er ikke mulig hvis plasseringen anses å ikke ha faglig interesse, selv om en fortjeneste er tenkt brukt til å styrke faglig aktivitet ved institusjonen (Veileder til rundskriv F-20-07, 2007).

4.1.4 En høyskoles oppgaver

Norge er i dag et kunnskapssamfunn. Vi er derfor avhengige av et utdanningssystem som dekker samfunnets behov, både til kvantitet og kvalitet. KD gir overordnede sektormål som så hver enkelt institusjon bruker for å lage sine egne målstrukturer. Dette gir institusjonene mulighet til å ta tak i de utfordringer som er spesielle for dem, samtidig som de samlet sett må strekke seg etter å innfri sektormålene. KD har i forslag til budsjett 2012 satt opp 5 sektormål, der 4 av dem inkluderer høyskoler (Kunnskapsdepartementet, 2011). KD har også satt opp flere styringsparametere som skal hjelpe å måle måloppnåelsen innenfor de ulike sektormålene. HSH har gjennom sin *Strategisk plan 2012 – 2016* satt opp en plan som skal vise hvilke mål HSH har og hvilke virkemidler de skal bruke for å nå dem (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012). Planen bygger på KDs sektormål og skal være utgangspunkt for alle handlingsplaner HSH skal ha.

Vi har satt opp en oversikt over hva som inngår i de ulike sektormålene fra KDs side og hvordan HSH har tenkt å angripe de utfordringene målene skaper basert på deres strategiske plan.

Sektormål 1:

”Universiteter og høyskoler skal gi utdanning av høy internasjonal kvalitet i samsvar med samfunnets behov.”

Her har KD satt opp følgende styringsparameter:

- Styringsparameter: Gjennomføring på normert tid.
- Styringsparameter: Andel uteksaminerte kandidater tatt opp på doktorgradsprogram seks år tidligere.
- Kvalitativ styringsparameter: Studentene skal lykkes med å oppnå læringsutbyttet som er definert for studieprogrammene.

HSH har under sektormål 1 valgt å fokusere på viktigheten av å ha et utdanningstilbud som både er av høy kvalitet og som viser HSHs egenart. De ønsker å bygge opp et læringsmiljø med høy kvalitet og med internasjonal kontakt. I tillegg skal det satses på å utdanne kandidater som er attraktive for arbeidsmarkedet og for høyere studier. De vil fremstå som et klart førstevalg blant regionens søkere til høyere utdanning samtidig som de fremstår som et reelt alternativ for søkere utenfra regionen.

For å nå disse målene skal HSH blant annet videreutvikle sine studier, være tettere på studenter og næringsliv, og jobbe målrettet med studentrekruttering.

Sektormål 2:

”Universiteter og høyskoler skal i tråd med sin egenart utføre forskning, kunstnerisk- og faglig utviklingsarbeid av høy internasjonal kvalitet.”

Her har KD satt opp følgende styringsparameter:

- Kvalitativ styringsparameter: Resultatoppnåelse på forskning i forhold til sin egenart
- Kvalitativ styringsparameter: Samspill mellom forskning og utdanning

HSHs strategi for å nå sektormål 2 baserer seg på å ha finansiell frihet til å ha et høyt nivå på forskning og utvikling (FoU). HSH vil ha en tydelig og tidsriktig profil innen FoU som er tilpasset HSHs satsningsområder og samtidig basere undervisningen på FoU.

Forsknings- og utviklingsprofilen skal ligge til grunn for å finne ulike satsningsområder. HSH skal jobbe for å være konkurransedyktige innenfor satsningsområdene de velger. For å klare å være konkurransedyktige skal potensialet innenfor bidrags- og oppdragsfinansiering utnyttes. I selve planleggings- og gjennomføringsarbeidet med FoU, søker HSH også å samarbeide med høyere utdanningsinstitusjoner på Vestlandet. Innenfor satsningsområdene de velger skal HSH tildele tid til forskning, videreutvikling av kompetansen og kreve resultater. Studentene

skal i sin tur få ta del i ny forskning og utviklingsarbeid, samt få mulighet til å bidra til ny kunnskap.

Sektormål 3:

”Universiteter og høyskoler skal være tydelige samfunnsaktører og bidra til formidling, internasjonal, nasjonal og regional utvikling, innovasjon og verdiskaping.”

Her har KD satt opp følgende styringsparameter:

- Styringsparameter: Inntekter fra bidrag og oppdragsfinansiert virksomhet (BOA)
- Kvalitativ styringsparameter: Samarbeid med samfunns- og arbeidsliv, herunder desentralisert undervisning og fjernundervisning

For å imøtekomme sektormål 3 har HSH som mål å være en drivkraft i regionsutviklingen. De vil også være synlige ved både å ha en høy grad av formidling og deltagelse i demokratiutviklingen.

HSH vil ha relevante studier, FoU og formidlingsaktiviteter ved å bruke kunnskapen HSH har om samfunnets behov. De vil vise hvordan aktiviteten ved HSH har betydning for utvikling, innovasjon og verdiskaping. Ved å la skolen bli en arena for formidling samt å delta på andre arenaer, skal HSH bli en synlig høyskole.

Sektormål 4:

”Universiteter og høyskoler skal ha effektiv forvaltning av virksomheten, kompetansen og ressursene i samsvar med sin samfunnsrolle.”

Her har KD satt opp følgende styringsparameter:

- Styringsparameter: Andel kvinner i dosent og professorstillinger
- Styringsparameter: Andel midlertidig ansatte
- Kvalitativ styringsparameter: Langsiktig økonomisk planlegging
- Kvalitativ styringsparameter: Robuste fagmiljøer

HSH vil tilpasse sitt kompetansenivå og kompetansebredde til deres egenart. De har som mål å være en attraktiv samarbeidspartner for utvikling av kunnskap og utdanning. HSH vil også ha fokus på god styring, ledelse og medvirkning, gjennom å ha velfungerende kvalitetssikringssystem.

HSH vil jobbe for å øke andelen førstekompetanse blant sine ansatte, de vil drive profesjonell og målrettet rekruttering og vektlegg å ha en høy andel faste ansatte. HSH ønsker å fremstå som en attraktiv arbeidsplass, noe de også har fokus på å videreutvikle.

Samarbeid med andre høyere utdanningsinstitusjoner er et mål for HSH for å kunne nå sektormålene. HSH vil derfor både være åpen for sammenslåing med andre høyere utdanningsinstitusjoner og synliggjøre sine satsningsområder, samt områder der de mener det er naturlig å søke samarbeide med andre.

I tillegg til det overstående skal HSH i samarbeid med studenter og ansatte videreutvikle organisasjonen for å sikre at økonomistyringen svarer til HSHs styringsmessige behov. I den forbindelse vil HSH at organisasjonen skal være fleksibel for å møte nye utfordringer og rammevilkår.

Spesielle prioriteringer:

KD legger opp til at man innenfor de sektormålene som er gitt, legger særlig vekt på tre ting (Kunnskapsdepartementet, 2011):

- Økt kapasitet i høyere utdanning, særlig i profesjonsfagene
- Økt forskningsinnsats i realfag, teknologifag og profesjonsfag
- Økt samarbeid, arbeidsdeling og konsentrasjon

Dette er elementer som KD mener institusjonene må ha med som grunnelementer i planleggingsarbeidet og i arbeidet med målsetningsstrukturene sine.

Under sektormål 1 i *Strategisk plan 2012 – 2016* (2012) kommer HSH inn på at de ”(...) gjennom sin bredde tilfredsstillende samfunnets behov”, vi velger å tolke dette til at de også tenker på økt kapasitet i høyere utdanning. Økt forskningsinnsats kommer tydelig frem under sektormål 2, men er samtidig er det et element som er bakt inn i flere underpunkter i dokumentet. Fokus på økt samarbeid, arbeidsdeling og konsentrasjon kommer tydelig fram i HSHs strategiske dokument under sektormål 4.

4.1.5 Høyskolefinansieringen - grunnbevilgning

For at de grunnleggende målene og sektormålene skal kunne nås, finansieres de statlige høyskolene blant annet gjennom bevilgninger fra KD. Finansieringsordningen for universitet og høyskoler er lagt opp til at undervisningsinstitusjonene skal kunne være fleksible med tanke på ulike behov som endrer seg raskt i samfunnet, samtidig som den gir sikre langsiktige rammer. Systemet som i dag brukes for finansieringen av universitet og høyskoler, ble innført 2002. Bevilgningen er delt inn langsiktige og strategiske bevilgninger og resultatbaserte bevilgninger. Grunnen til dette er, at institusjonene skal være stabile og langsiktige samtidig som de får insentiver til omstilling, kvalitet og fleksibilitet. Selve bevilgningen er delt inn i tre komponenter. De tre komponentene er (Kunnskapsdepartementet, 2007):

- Basiskomponenten
Basiskomponenten skal sikre den langsiktige finansieringen og sørge for faste trygge rammer som gjør skolen i stand til å oppfylle sitt samfunnsoppdrag.
- Undervisningskomponenten
Undervisningskomponenten er resultatbasert og er avhengig av studiepoengproduksjonen og antall utvekslingsstudenter.
- Forskningskomponenten
Forskningskomponenten er delt i to, en strategisk som skal dekke utgifter til stillinger og utstyr. Den andre delen er resultatbasert og er avhengig av publikasjoner, doktorgrader, midler fra EU og Norges Forskningsråd.

Det er de to siste som gir de nevnte insentivene til fleksibilitet. Vi skal se litt nærmere på dem.

Undervisningskomponenten:

Undervisningskomponenten eller undervisningsinsentivene som det også kalles, er en resultatbasert finansieringsordning. Disse insentivene har en åpen budsjettramme og er basert på resultatene to år tilbake i tid. Det er en andel som er knyttet opp til antall avlagte studiepoeng og en andel knyttet opp til antall utvekslingsstudenter.

Den delen som er knyttet opp til avlagte studiepoeng blir beregnet etter hvor mange avlagte 60-studiepoengsenheter institusjonen har. For at det skal bli uavhengig av fag, kategoriserer man etter hvilken grad av undervisnings- og utstyrsintensitet et studie har. Dvs. at sykepleierstudiet, som trenger en del utstyr, er i en høyere kategori enn økonomi og administrasjons studiet.

Den andre delen som er knyttet opp til antall utvekslingsstudenter, er beregnet på grunnlag av inn- og utreisende utvekslingsstudenter.

I 2012 fikk HSH en økt uttelling på 4 083 000 kr (Kunnskapsdepartementet, 2011).

Forskningskomponenten:

Forskningskomponenten eller forskningsinsentivene er også delvis en resultatbasert finansiering. Den resultatbaserte delen har en lukket budsjettramme, det vil si et fast beløp til fordeling mellom de ulike institusjonene. Det gjør at hver institusjons bevilgning avhenger av dens eget resultat, relativt til de andre institusjonens resultater.

Det som avgjør bevilgningen er institusjonens resultat på følgende indikatorer:

- Doktorgradskandidater
Hver doktorgradskandidat som disputerer, gir uttelling i systemet. Dette gjelder også institusjoner som har ansatte som tar doktorgrad ved en annen institusjon.
- Forskningsmidler fra EUs rammeprogram
Institusjoner som får midler fra EUs programmer for forskning, får uttelling.
- Midler fra Norges forskningsråd
Institusjoner som får midler fra Norges forskningsråd, får uttelling.
- Vitenskapelig publisering
Dette skal stimulere til økt publisering og økt kvalitet på det som publiseres. Denne indikatoren er delt i to nivåer, der publisering i høyt anerkjente kanaler gir høyere uttelling enn annen publisering.

I 2012 fikk HSH redusert sin forskningskomponent med 442 000 kr (Kunnskapsdepartementet, 2011).

Fordelingen av bevilgningene på de ulike komponentene vil naturligvis variere fra institusjon til institusjon. Grovt sett kan man si at 60 % av de totale bevilgningene i gjennomsnitt kommer gjennom basiskomponenten, 28 % gjennom undervisningskomponenten, 8 %

gjennom den strategiske forskningskomponenten og 4 % gjennom den resultatbaserte forskningskomponenten.

Bevilgingene som er resultatbaserte baserer seg på resultatene to år før. Dvs. at bevilgningene i 2012 er basert på resultatene i 2010. Videre er det institusjonene selv som svarer for egne budsjett og finansieringssystemer lokalt (Kunnskapsdepartementet, 2007).

4.1.6 Høyskolefinansieringen – bidrags- og oppdragsfinansiert virksomhet

I punkt 4.1.5 tok vi for oss den bevilgningsdelen av høyskolers finansiering. Nå skal vi se på den delen av høyskolefinansieringen som kalles bidrags- og oppdragsfinansiert virksomhet (heretter kalt BOA). Vi begynner med noen definisjoner (Veileder til rundskriv F-20-07, 2007):

Bidragsfinansiert aktivitet: prosjekter der institusjonen får støtte fra norske eller utenlandske kilder uten krav til motytelse ved avtaleinngåelse. Penger fra Norsk Forskningsråd og gaver havner blant annet under denne definisjonen. Bidragsfinansiert aktivitet inkluderer også prosjekt som finansieres delvis av grunnbevilgning fra KD og delvis av andre eksterne finansieringskilder.

Oppdragsfinansiert aktivitet: prosjekter utført av institusjonen som eksterne oppdragsgivere betaler for, altså penger institusjonen får som betaling for en vare eller tjeneste. Dette inkluderer også salgs- og leieinntekter.

Ut fra definisjonene på bidragsfinansiert aktivitet og oppdragsfinansiert aktivitet ser vi at BOA er all virksomhet som ikke blir finansiert fullt ut av grunnbevilgningen institusjonen får fra KD.

Som nevnt under sektormål 2 i punkt 4.1.4 har HSH i sin *Strategisk plan 2012-2016* (2012) mål om å utnytte potensialet innen BOA. Institusjonene i universitets- og høyskolesektoren kan ikke gjøre som de vil med inntekter fra bidrags- og oppdragsfinansierte aktiviteter. De må følge retningslinjer fastsatt blant annet i Rundskriv F-20-07 *Reglement om statlige universiteter og høyskolers forpliktende samarbeid og erverv av aksjer* som vi har skrevet om ovenfor. Den sier at det er styrets ansvar å fastsette retningslinjene rundt BOA i institusjonen. Styret skal også sørge for at BOA følger institusjonens strategi og skal regnskapsføres i samsvar med reglene i punkt 8 i *Hovedinstruks fra Utdannings- og forskningsdepartementet om økonomiforvaltningen ved universiteter og høyskoler* (Kunnskapsdepartementet, 2005).

For å inngå samarbeid med andre selvstendige virksomheter må noen kriterier følges (Rundskriv F-20-07, 2007):

- Samarbeidet skal styrke fagutviklingen i institusjonen
- Fagmiljø ved institusjonen skal være med, hovedformålet med samarbeid er økt kvalitet i fagmiljøene
- Samarbeidet skal ikke svekke institusjonens faglige uavhengighet
- Samarbeidet skal ivareta institusjonens økonomiske interesser

- Samarbeidende virksomhet må fullt ut dekke egne kostnader

Institusjonen skal velge intern eller ekstern organisering basert på hvor institusjonen kan få best faglig utbytte eller best vern av institusjonens faglige uavhengighet. Hvis bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet organiseres internt skal de organiseres som prosjekter med egen avtale, eget budsjett og regnskap.

Oppdragsgiver skal dekke alle direkte og indirekte kostnader som et prosjekt har hvis aktiviteten er oppdragsfinansiert. Er aktiviteten delvis bidragsfinansiert skal prosjektet ha såpass faglig interesse at det allikevel er interessant for institusjonen, og kostnadene skal være vurdert.

Utdanningstilbud som faller under bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet og som retter seg mot enkeltstudenter skal følge reglene som står i *Forskrift om egenbetaling ved universiteter og høyskoler* (2005).

4.2 Analyse av regnskapets kvalitet

Som vi så i teorikapittelet 2.1.2 er det viktig å være kritisk til sine kilder. Vi her derfor gått gjennom regnskapsinformasjonen vi har hentet med et kritisk blikk og har funnet noen momenter vi mener kan påvirke regnskapskvaliteten.

Ulik beregning av lønnsandel:

Ledelseskomentaren fra 2011 inneholder blant annet nøkkeltallet lønnsandel (Høgskolen Stord/Haugesund, 2011). Nøkkeltallet brukt i ledelseskomentaren er beregnet etter en annen formel enn den vi fant brukt i *Periodisert virksomhetsregnskap i staten* (Senter for statlig økonomistyring, 2009). Alle de andre statlige høyskolene som nevner nøkkeltallet lønnsandel i sine ledelseskomentarer for 2011, bruker formelen vi viser til i punkt 4.3.2. Vi valgte derfor å få forklart denne ulikheten for å sikre at vi ikke brukte feil tallgrunnlag i våre beregninger. Økonomisjefen ved HSH har i en e-post forklart forskjellen med at HSH korrigerer driftskostnadene for netto investeringer. Økonomisjefen skrev videre at hun var usikker på hvordan lønnsandel beregnes generelt i sektoren³. Driftskostnadene skal generelt vise kostnadene for driften/produksjonen av en virksomhet. Når man investerer kommer kostnaden ved investeringen normalt frem som avskrivninger i årene som følger, så fremt den ikke er ubetydelig og kan kostnadsføres direkte. Når HSH velger å korrigere driftskostnader for netto investeringer blir deres lønnsandel etter alt å dømme svært følsom for investeringer. I år med store investeringsløft kan det se ut som at lønnsandelen blir kunstig lav og omvendt i år med lav investering – da kan lønnsandelen bli kunstig høy. På bakgrunn av disse betraktningene har vi valgt å bruke SSØs formel for å beregne lønnsandel på. Det vil sikre oss et så likt sammenligningsgrunnlag som mulig.

³ E-post datert 03.05.12 fra økonomisjef ved HSH.

Nøkkeltall:

Nøkkeltall er forholdstall der det som oftest er minst to faktorer som spiller inn. Det elementet kan man lett glemme i analysen av for eksempel nøkkeltallet lønnsandel. En unormal økning i husleie, på grunn av nye fasiliteter for eksempel, gir utslag i økte driftskostnader. Som følge av dette vil lønnsandelen kunne gå ned. Om man da konkluderer med at institusjonen har god kontroll på lønnskostnadene, er det ikke sikkert det er riktig. Akkurat det elementet har vært vanskelig for oss å sjekke i forbindelse med innhenting av tall fra alle statlige høyskoler, da mengden tallmateriale har vært så stor. Dette kan derfor være en kilde til feil i vår analyse.

Ulik beregning, klassifisering og fremgangsmåte:

Institusjonene kan ha ulik måte å beregne eller klassifisere kostnader og inntekter⁴. Det kan i sin tur føre til at nøkkeltallene blir påvirket av disse ulikhetene. Det er derfor fare for at sammenligningen og konklusjonene av nøkkeltallene kan bli uriktig eller skjev.

Vi så i vår gjennomgang av årsrapportene at selv om selve rammen og regnearkene er like hos alle - de er laget sentralt og utdelt til alle skolene det gjelder - så kan føringen være ulik. Ulikhetene kan dreie seg om alt fra en ulik bruk av fortegn, føring i hele tusen eller ikke, føring i feil rad/kolonne i regnearkene, samt ulik praksis med føring av immaterielle eiendeler, kundefordringer og lignende. Hvis man ikke oppdager og retter opp disse ulikhetene vil analysen kunne bli farget av dette.

Kort historikk for avskrivninger:

Bruken av avskrivninger i regnskapet ble for høyskoler innført i 2008. Grunnlaget for avskrivning/nedskrivning er derfor fortsatt bygget på få år. Dette kan føre til at grunnlaget vil være noe tynt. Det viste seg at det i 2008 var en åpningsbalanse som ikke alltid var helt korrekt og at avskrivningene i etterfølgende år har måttet korrigeres for dette. Nøkkeltallene ”Avskrivningsandel” og ”Opprettholdelsesgrad” vil lett kunne bli farget av disse korrigeringsene, noe som gjør en sammenligning både mellom ulike år og mellom ulike skoler kan bli vanskelig og unøyaktig. Vi valgte allikevel å ta de med, da de for den enkelte institusjon er viktige nøkkeltall. Videre kan det være interessant å se hvordan åpningsbalansen og utviklingen av nevnte nøkkeltall blir de første årene etter implementering av avskrivninger.

Sjekk av regneark, stikkprøver:

For å sjekke kvaliteten på regnearkene vi hentet fra NSD, etterspurte vi pdf-versjoner av regnskapene til 5 tilfeldige høyskoler. Grunnen var at vi ville ta stikkprøver for å fastslå hvor nøyaktig eller unøyaktig regnearkene vi lastet ned var. I første omgang fikk vi bare svar fra en høyskole og etter å ha sendt en ny etterspørsel til de resterende høyskolene fikk vi pdf-filer fra 4 høyskoler. Vi gjorde så en sammenligning mellom pdf-filene og regnearkene vi hadde lastet ned. Vi fant ingen forskjeller mellom regnearkene og pdf-filene i 3 av 4 tilfeller. I den ene filen der det var forskjeller, viste de seg å være ubetydelige. Det var noen små endringer i enkelte poster, men det endret ikke totalsummene. Ingen av forskjellene slo ut på noen av de

⁴ Møte med rådgiver ved økonomiavdelingen HSH 30. april 2012

nøkkeltallene vi bruker i oppgaven. Det at vi bare fikk testet fire høyskolars pdf-filer, gir rom for en viss feilmargin. Siden vi i ett tilfelle fant ulikheter, selv om de i det tilfellet ikke berørte våre nøkkeltall, viser at det kan forekomme ulikheter mellom regnearkene og pdf-filene.

Aksjegave 2010:

Når vi gjennomgikk HSHs ledelsesrapporter og andre rapporter knyttet til HSHs regnskap, fant vi en sak som vi mener bør nevnes spesielt. I 2010 fikk HSH en aksjepost i gave. Det gjaldt en aksjepost i selskapet Haugesund Simulatorsenter AS. HSH mottok 10 % av aksjene i selskapet med en antatt verdi på 100 kr per stykk, noe som utgjorde 1 920 000 kr totalt.

I regnskapet for 2010 ble derfor gaven inntektsført som andre driftsinntekter, under gaver som skal inntektsføres. Denne føringen medførte at periodens resultat økte tilsvarende, med 1 920 000 kr. I disponeringene av resultat, ble disse 1 920 000 kr satt opp som bunden virksomhetskapital med teksten ”Overført fra periodens resultat”.

Det viste seg imidlertid at denne gaven ble gitt med visse betingelser i forhold til eventuelt videresalg. Det ble avtalt at om HSH skulle selge aksjeposten, måtte de selges tilbake til giverne for 19 200 kr. Spørsmålet ble da om vurderingen av aksjenes verdi i regnskapet var riktig.

Salgsverdien av aksjene uten betingelsen var utvilsomt 100 kr per aksje på gave tidspunktet. Det vil si at virkelig verdi av aksjene da var 1 920 000 kr. Det var grunnen til at HSH i samråd med KD besluttet seg for å bruke den verdien i sitt regnskap.

Riksrevisjonen var ikke enig i denne vurderingen. De mente at aksjene ikke kunne føres til virkelig verdi, da denne ikke gjenspeilte verdien aksjeposten hadde for HSH. Årsaken var at HSH ikke kunne realisere den for mer enn 19 200 kr. HSHs styre valgte derfor å justere verdien av gaven.

Justeringen foretok HSH i 2011. I følge SRS-3 ”Spesifikasjon av særlige poster, korrigering av feil og virkning av prinsippendring og estimatendring” kan retting av feil foregå på to ulike måter (Finansdepartementet, u.å). Det som er avgjørende er om feilen er vesentlig eller ikke. Dersom feilen er vesentlig skal feilen rettes direkte mot virksomhetskapital eller avsetning for langsiktige forpliktelser, alt etter hvilke poster som er påvirket. Dersom feilen ikke er vesentlig skal den resultatføres. Når vi ser på regnskapet til HSH for 2011 kan det se ut som HSH har gjort begge deler.

I 2010 definerte HSH gaven som virksomhetskapital. Aksjer i det som kalles randsonевirkomheter, det vil si virksomhet som drives av eller i tilknytning til HSH ved siden av HSHs ordinære forsknings- og undervisningsvirksomhet, blir definert som bunden virksomhetskapital. Bunden virksomhetskapital kan ikke brukes for å dekke underskudd innenfor den løpende driften.

Spørsmålet om 1 920 000 kr er vesentlig, kommer an på hva man sammenligner med. Om man ser på gaven sammenlignet med totale driftsinntekter i 2010, utgjorde gaven bare i underkant av 0,7 %. Men samtidig de utgjorde nærmere 43 % av periodens resultat i 2010. Vi mener derfor at i denne sammenheng bør gaven kunne regnes som vesentlig. For å korrigere

feilen fra 2010 burde man derfor etter vår oppfatning *ikke* resultatføre feilen, men rette den *direkte* mot virksomhetskapitalen. HSH hadde da etter vår oppfatning vist et mer reelt bilde av driften. HSH hadde kommet frem til samme ”Periodens resultat” og hadde fått vist den reelle endringen i avsetninger.

Vi valgte å sende et e-post til økonomisjefen ved HSH for å få en kommentar til HSHs fremgangsmåte. Det som kommer tydelig frem av svaret er at ikke finnes faste retningslinjer eller rutiner som omfatter denne typen føringer. HSH har etter beste evne og i samråd med ulike instanser kommet frem til at måten det ble løst på var den beste fremgangsmåten⁵.

Siden vår oppgave var å analysere HSHs utvikling både med tanke på seg selv og andre statlige høyskoler, valgte vi å justere HSHs regnskaper for 2010 og 2011. Det medførte at den nevnte gaven ble ført og beregnet etter riksrevisjonens anbefaling. Det vil si at vi justerte andre driftsinntekter, investeringer i aksjer og andeler og bunden virksomhetskapital for 2010. I tillegg justerte vi andre driftskostnader, bunden virksomhetskapital og avregning statlig og bidragsfinansiert aktivitet for 2011. Vi håpet da få et mer riktig bilde av driften til HSH og et bedre sammenligningsgrunnlag med andre statlige høyskoler (Høgskolen Stord/Haugesund, 2011; Høgskolen Stord/Haugesund, 2012).

Føringer mellom regnskapsperioder, manglende forklaringer:

Da vi gjennomgikk regnskapstallene til HSH for 2008 og 2009 oppdaget vi at utgående beholdning virksomhetskapital for 2008 ikke stemte med inngående beholdning virksomhetskapital for 2009. Vi prøvde da å lete etter årsaksforklaringer i ledelseskomentarene – uten hell. Vi lette videre i noteopplysningene, men fant ikke noen forklaring til differansen. Til slutt så sjekket vi en tab i regnearket for 2009 som heter ”Resultat – Budsjettoppfølging”. Denne taben brukes til å sammenligne årets regnskap med årets budsjett. I tillegg er det en kolonne med avvik mellom budsjett og regnskap, og tilslutt en kolonne med fjorårets regnskap. I kolonnen som viser regnskap for 2008 står det i disponeringer av resultatet et helt annet tall i feltet for ”Annen opptjent virksomhetskapital anvendt til dekning av underskudd bevilgningsfinansiert virksomhet - RESQ AS”. I det endelige regnskapet for 2008 var summen her 956 000 kr. I taben ”Resultat – Budsjettoppfølging” i regnskapet for 2009 var tallet 7 044 000 kr. I cellen ved siden av står det ”956 000 + 6 088 000” merket 01.01.09. Det kan se ut som det har skjedd en disponering etter at regnskapet ble publisert på DBH, og at den er tatt med i 2009 tallene uten forklaring. Vi har fått bekreftet fra økonomiavdelingen i HSH at det er brukt 6 088 000 kr til dekning av underskudd i RESQ og at det ble ført i perioden 2009-00 etter anbefaling fra departement/revisjon⁶. Slike føringer er vanskelige å fange opp ved gjennomgang av regnskapene slik vi har gjort. Om HSH eller andre høyskoler har flere slike føringer kan det føre til at våre tall, sammenligninger og analyser blir farget av det. Her er det en kilde til feil i vår oppgave.

⁵ E-post datert 03.05.12 fra førstekonsulent ved HSHs økonomiavdeling.

⁶ E-post datert 08.05.12 fra førstekonsulent ved HSHs økonomiavdeling.

4.3 Analyse av regnskapstallene

En oppstilling av regnskapstall trenger ikke i seg selv si oss så mye. Vi har valgt å analysere tallene ved bruk av ulike analysemetoder. Når man skal analysere regnskap kan man blant annet benytte følgende metoder (Kristoffersen, 2005):

- Horisontale analyser
- Vertikale analyser
- Nøkkeltallanalyser

Vi har i vår oppgave brukt horisontale og vertikale teknikker for å analysere HSHs regnskapsdata og nøkkeltallanalyser i sammenligningen med resten av sektoren.

4.3.1 Analyse av HSH

I denne delen av analysen ser vi på utviklingen til HSH fra 2007 til 2011. Regnskapstallene i tabell 1 ligger til grunn for denne regnskapsanalysen.

REGNSKAPSTALL					
Alle tall i hele tusen	2007	2008	2009	2010	2011
Driftsinntekter					
Inntekt fra bevilgninger	213 067	221 820	230 367	245 511	247 913
Sum driftsinntekter	238 812	250 230	263 423	281 278	279 535
Driftskostnader					
Lønn og sosiale kostnader	141 402	152 444	165 955	180 721	179 576
Andre driftskostnader	87 019	91 782	93 844	94 977	94 219
Avskrivninger/Kostnadsførte investeringer og påkostninger	6 204	3 130	3 178	3 196	3 152
Sum driftskostnader	234 625	247 356	262 977	278 894	276 947
Ordinært driftsresultat	4 187	2 874	446	2 384	2 588
Finansinntekter og finanskostnader					
Finansinntekter	0	0	19	181	7
Finanskostnader	41	11	28	22	21
Sum finansinntekter og finanskostnader	-41	-11	-9	159	-14
Resultat av ordinære aktiviteter	4 146	2 863	437	2 543	2 574
Periodens resultat	3 715	3 256	526	2 597	-187

Tabell 1. Oppstilling av regnskapstallene for HSH fra 2007 til 2011

Horisontale analyser kan man bruke for å analysere finansiell informasjon fra år til år, eller fra periode til periode. Vi har benyttet oss av en trendanalyse, som er en variant av en horisontal analyse. Denne teknikken brukes når man skal analysere finansiell informasjon over flere enn to regnskapsperioder. Man bruker da et basisår som utgangspunkt for analysen, og sammenligner de neste periodene sett til basisåret. Vi har valgt 2007 som basisår for vår trendanalyse.

HORIZONTAL ANALYSE					
	2007	2008	2009	2010	2011
Driftsinntekter					
Inntekt fra bevilgninger	100,00 %	104,11 %	108,12 %	115,23 %	116,35 %
<i>Sum driftsinntekter</i>	100,00 %	104,78 %	110,31 %	117,78 %	117,05 %
Driftskostnader					
Lønn og sosiale kostnader	100,00 %	107,81 %	117,36 %	127,81 %	127,00 %
Andre driftskostnader	100,00 %	105,47 %	107,84 %	109,15 %	108,27 %
Avskrivninger/Kostnadsførte investeringer og påkostninger	100,00 %	50,45 %	51,23 %	51,52 %	50,81 %
<i>Sum driftskostnader</i>	100,00 %	105,43 %	112,08 %	118,87 %	118,04 %
Ordinært driftsresultat	100,00 %	68,64 %	10,65 %	56,94 %	61,81 %
Finansinntekter og finanskostnader					
Finansinntekter	100,00 %	N/A	N/A	N/A	N/A
Finanskostnader	100,00 %	26,83 %	68,29 %	53,66 %	51,22 %
<i>Sum finansinntekter og finanskostnader</i>	100,00 %	26,83 %	21,95 %	-387,80 %	34,15 %
Resultat av ordinære aktiviteter	100,00 %	69,05 %	10,54 %	61,34 %	62,08 %
Periodens resultat	100,00 %	87,64 %	14,16 %	69,91 %	-5,03 %

Tabell 2. Horisontalanalyse av regnskapstallene til HSH fra 2007 til 2011

Lønn og sosiale kostnader har vært jevnt økende, men blir noe redusert fra 2010 til 2011 i faktisk størrelse. Vi ser en økning i hele perioden på 27 % mens driftsinntektene i samme periode økte med 17 %. Mens driftsinntekter økte med 17 % i perioden økte andre driftskostnader bare med 8,27 %. Det er stor kontrast på økninger i lønnskostnader og økningen i andre driftskostnader.

I perioden økte driftskostnadene med ca. 18 % mens driftsinntektene økte med ca. 17 %. Grunnen til at driftskostnadene ikke økte mer, på tross av 27 % økning i lønn, er andre driftskostnader som ikke økte mer enn ca. 8,27 % og at posten avskrivninger/kostnadsførte investeringer og påkostninger er redusert med nesten 50 %.

2007 var siste året man før man tok i bruk avskrivninger som en del av regnskapet. Kostnadene ble derfor ført som kostnadsførte investeringer og påkostninger, noen som normalt lå høyere enn avskrivningene som begynte i 2008. Derfor får man store utslag på posten for avskrivninger/kostnadsførte investeringer og påkostninger fra 2007 til 2008.

Resultatet i 2007 sett i forhold til resten av perioden har vært høyt. Vi ser at HSH ikke klarer å nå resultatet fra 2007 i noen av de følgende årene. Resultatene er små tallstørrelser i denne forbindelse og små endringer gir derfor stor utslag i prosent. Det forklarer noe av de store utslagene. I 2009 øker driftskostnadene mer enn driftsinntektene og det medfører et kraftig svekket resultat.

En vertikal analyse skal vise hvordan postene i et regnskap er sammensatt prosentvis i forhold til en basisstørrelse. Den kan brukes både i et resultatregnskap og i en balanse. I vår oppgave har vi valgt å vise forskjellige inntekter og kostnader i forhold til driftsinntektene til HSH. Ved bruk av kostnadsposter i forhold til driftsinntekter vil vi kunne få innblikk i kostnadsstrukturen for den enkelte periode, og kunne se endring i sammensetning i postene fra år til år (Kristoffersen, 2005).

VERTIKAL ANALYSE					
	Prosent av driftsinntekter				
	2007	2008	2009	2010	2011
Driftsinntekter					
Inntekt fra bevilgninger	89,22 %	88,65 %	87,45 %	87,28 %	88,69 %
<i>Sum driftsinntekter</i>	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %	100,00 %
Driftskostnader					
Lønn og sosiale kostnader	59,21 %	60,92 %	63,00 %	64,25 %	64,24 %
Andre driftskostnader	36,44 %	36,68 %	35,62 %	33,77 %	33,71 %
Avskrivninger/Kostnadsførte investeringer og påkostninger	2,60 %	1,25 %	1,21 %	1,14 %	1,13 %
<i>Sum driftskostnader</i>	98,25 %	98,85 %	99,83 %	99,15 %	99,07 %
Ordinært driftsresultat	1,75 %	1,15 %	0,17 %	0,85 %	0,93 %
Finansinntekter og finanskostnader					
Finansinntekter	0,00 %	0,00 %	0,01 %	0,06 %	0,00 %
Finanskostnader	0,02 %	0,00 %	0,01 %	0,01 %	0,01 %
<i>Sum finansinntekter og finanskostnader</i>	-0,02 %	0,00 %	0,00 %	0,06 %	-0,01 %
Resultat av ordinære aktiviteter	1,74 %	1,14 %	0,17 %	0,90 %	0,92 %
Periodens resultat	1,56 %	1,30 %	0,20 %	0,92 %	-0,07 %

Tabell 3. Vertikal analyse av regnskapstallene til HSH fra 2007 til 2011

Fremstillingen viser tydelig hvilke størrelser som er av betydning og hvilke som ikke har stor betydning. Av kostnadene er det helt klart lønn og sosiale kostnader og andre driftskostnader som betyr mest. Tabell 3 viser at sett i forhold til driftsinntektene øker lønn og sosiale kostnader jevnt i hele perioden, bortsett fra 2010 til 2011.

Driftskostnadsandelen av driftsinntekter er stabilt høy i hele perioden. Samtidig ser vi at den er under 100 % hvilket betyr positivt driftsresultat alle 5 år. Her ser vi at resultatet i 2009 skyldes en økning av driftskostnader sett i forhold til driftsinntekter. Vi ser også at økningen skyldes at lønn og sosiale kostnader øker med over 2 % fra 2008. Vi har sett nærmere på denne økningen i drøftelsen av nøkkeltallet lønnsandel.

Forskjellen mellom resultat av ordinære aktiviteter og periodens resultat er avsetningene som er gjort av årets bevilgninger. Periodens resultat viser derfor resultatet av de oppdragsfinansierte aktivitetene. I 2011 ser vi ulikheten tydelig siden resultat av ordinær aktivitet er positivt mens periodens resultat er negativt. Grunnen er da at HSH i 2011 har hatt et bokført tap på de oppdragsfinansierte aktivitetene. Tapet kan skyldes ulike elementer. Et element er selve føringen av inntekter og kostnader. Inntektene kan være ført i en periode og kostnadene som påløper kan være ført i neste periode, slik at bildet blir skjevt. Hva som er årsak til det bokførte tapet i 2011 noe usikkert.

4.3.2 Analyse av nøkkeltall

For å kunne sammenligne utviklingen til en organisasjon med tidligere år, eller i forhold til andre organisasjoner, kan en utarbeide nøkkeltall. Et nøkkeltall kan være et enkelt regnskapstall eller et forholdstall, som hentes fra organisasjonens regnskap. Tallet får vi ved å sette visse tallstørrelser i forhold til hverandre, og kan dermed si oss noe om hvordan den økonomiske situasjonen i virksomheten er, under forutsetning av at nøkkeltallene bygger på et riktig grunnmateriale og at de tolkes riktig. De fleste nøkkeltallene vi har med i vår analyse er hentet fra veileder *Periodisert regnskap i staten*. (Senter for statlig økonomistyring, 2009) I tillegg har vi justert noen nøkkeltall for lettere å kunne sammenligne mellom ulike institusjoner.

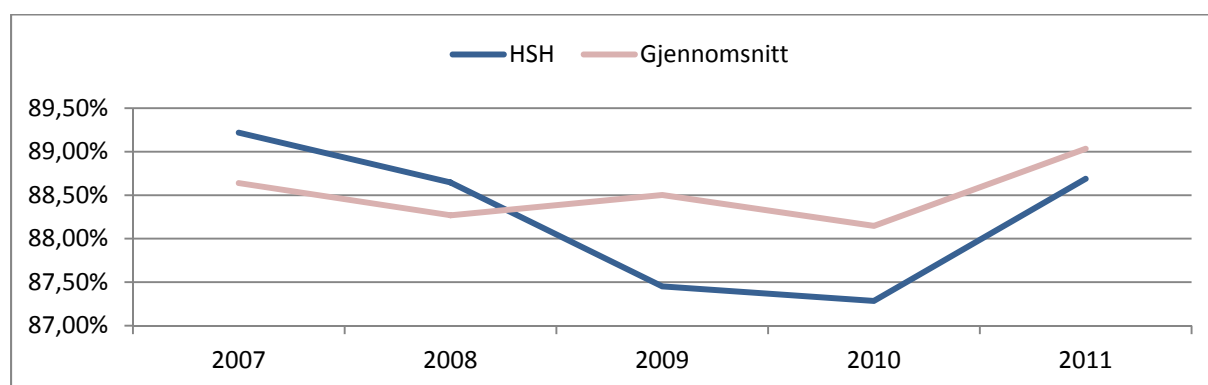
Bevilgningsandel:

I tilfeller hvor hele eller deler av en virksomheten har betydelige inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet, kan bevilgningsandel være egnet som nøkkeltall når en skal vurdere utviklingen i den samlede finansieringen av aktivitetene i sektoren. Ved hjelp av dette nøkkeltallet kan vi derfor finne prosentvis andel inntekt fra bevilgning i forhold til samlede inntekter for HSH.

Bevilgningsandel beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Inntekt fra bevilgning}}{\text{Sum driftsinntekter}} \times 100$$

Bevilgningsandelen til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 2. Bevilgningsandel

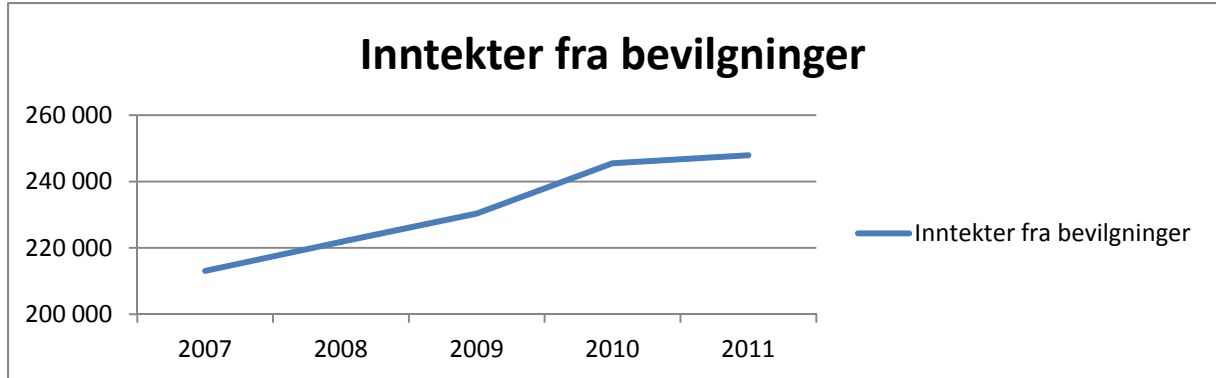
Bevilgningsandel	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	89,22 %	88,65 %	87,45 %	87,28 %	88,69 %
Gjennomsnitt	88,64 %	88,27 %	88,50 %	88,15 %	89,03 %
Differanse	0,58 %	0,38 %	-1,05 %	-0,86 %	-0,35 %

Tabell 4. Bevilgningsandel

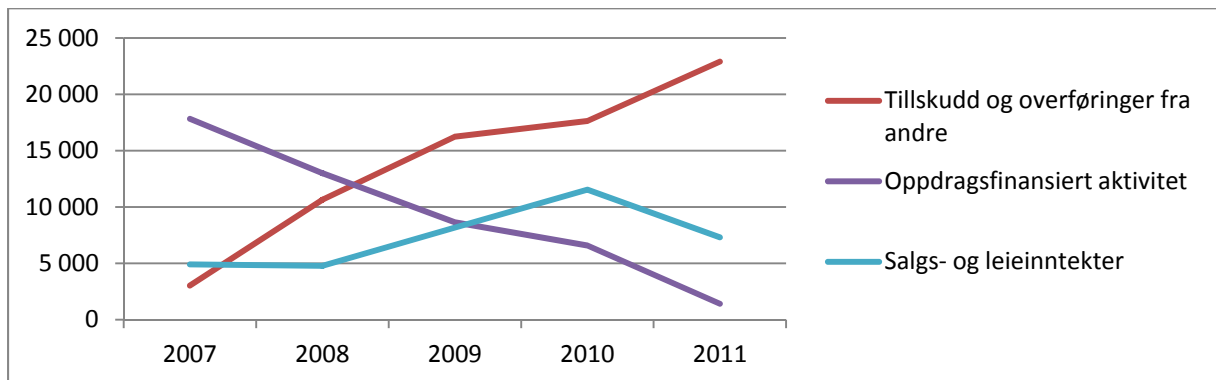
Her ser vi at bevilgningsandelen til HSH går ned for hvert år fra 2007 til 2010. I den samme perioden går HSH fra å ligge 0,58 % over gjennomsnittet til å ligge 0,86 % under gjennomsnittet. I perioden 2007 til 2010 viser tallene som ligger til grunn for nøkkeltallet at det er først og fremst økningen i inntekter fra tilskudd og overføringer fra andre som driver bevilgningsandelen nedover. Disse inntektene inngår i det som kalles bidragsfinansiert aktivitet. De er derfor holdt utenfor bevilgningene fra KD. Når inntektene fra bidragsfinansiert aktivitet øker, fører det til at bevilgningsandelen presses nedover. Bevilgningsfinansiert aktivitet inneholder blant annet inntekter fra Norges forskningsråd. I 2011 økte bevilgningsandelen til HSH og var igjen oppe på 2008 nivå. I 2011 økte bevilgningsandelen til 16 av de 20 skolene vi har tatt med i våre data, noe som også kommer til uttrykk i gjennomsnittet. HSHs bevilgningsandel økte med 1,41 % i 2011 mens gjennomsnittet økte med 0,88 %. HSH er i 2011 fortsatt under gjennomsnittet. Når vi går bak tallene ser vi at endringen i 2011 kan forklares med at inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet og andre salgs- og leieinntekter gikk mye ned, hele 51,92 % sett i forhold til 2010.

Selv om tilskudd og overføringer fra andre økte med 30 % i samme periode, oppveide ikke det effekten av nedgangen til inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet og andre salgs- og leieinntekter.

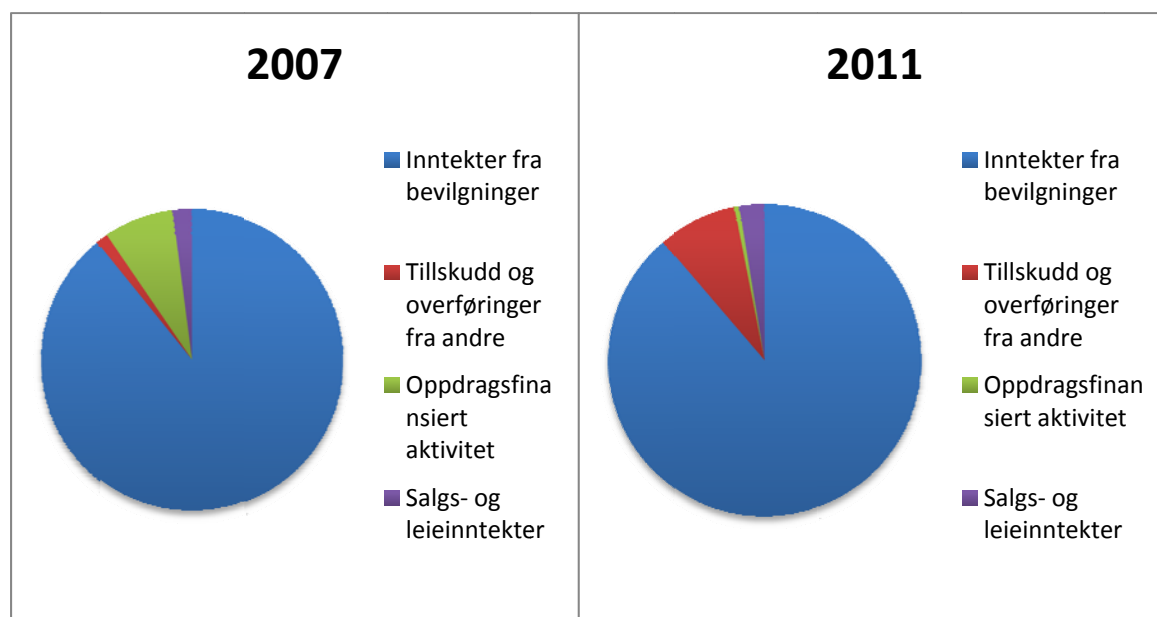
For å vise utviklingen av HSHs inntekter og det innbyrdes forholdet mellom de ulike inntektspostene har vi satt opp følgende figurer:



Figur 3. Inntekt fra bevilgning 2007 til 2011



Figur 4. Inntekter fra andre enn Kunnskapsdepartementet



Figur 5. Inntekter for HSH i 2007 og 2011

Generelt kan man si at konsekvensene av å ha høy bevilgningsandel vil kunne være at man har forutsigbare rammer for sin drift, men uten store muligheter til fleksibilitet. Man vil vanskelig kunne bygge opp virksomhetskapital, samt at man kanskje ikke vil være aktivt med i mange forskningsprosjekter. Man vil bli mer låst i sine rammer.

En lav bevilgningsandel vil gjøre at man økt risikoen i driften av skolen. Når bevilgningsandelen går ned, øker institusjonens risiko for svingninger i det markedet man trenger å hente midler i for å kunne beholde samme aktivitet. Man vil være mer avhengig av bidragsfinansiert aktivitet og oppdragsfinansiert aktivitet. Samtidig vil man kunne være mer fleksibel og ha mulighet til å kunne delta i prosjekter som på sikt vil kunne bedre kvaliteten på undervisning og fremtidig forskning.

HSH ligger mer eller mindre på gjennomsnittet i 2011, det vil si de har verken høy eller lav bevilgningsandel sett i forhold til sektoren for øvrig.

I sin strategiplan 2012 – 2016 (2012) har HSH blant annet at HSH skal utnytte potensialet som ligger i bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet. Som vi ser av figur 5 har tilskudd og overføringer fra andre (bidragsfinansiert aktivitet) nesten helt tatt over for oppdragsfinansiert aktivitet. Inntektene fra oppdragsfinansiert aktivitet har falt betraktelig og man vil kunne anta at HSH har et uutnyttet potensiale. HSHs satsning på forskning og utvikling vil også kunne gi dem mulighet til å øke andelen fra den bidragsfinansierte delen av inntektene. Totalt vil økning i bidrags- og oppdragsfinansiert aktivitet kunne gi HSH den fleksibiliteten og finansielle friheten de ønsker til å kunne ha et høyt nivå på forskning og utvikling.

Lønnsandel:

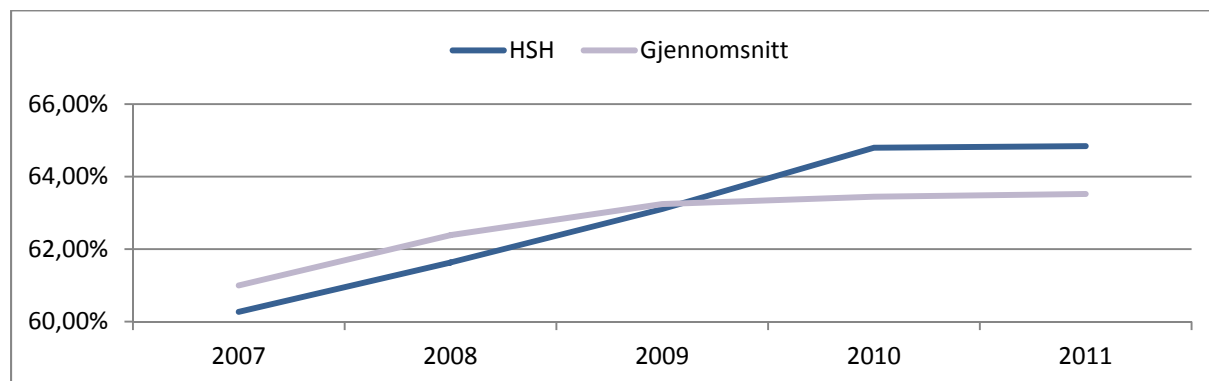
Lønnsandel er relevant å bruke som ledd i styringen av kostnadsutviklingen i en virksomhet. Lønnsandelen uttrykker prosentvis andel lønn og sosiale kostnader av sum driftskostnader. Lønn og sosiale kostnader utgjør for mange statlige virksomheter over 50 prosent av de

samlede kostnadene. I 2011 var lønnsandelen på mellom 60 % og 65 % for de aller fleste statlige høyskoler.

Lønnsandelen beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Lønn og sosiale kostnader}}{\text{Sum driftskostnader}} \times 100$$

Lønnsandelen til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 6. Lønnsandel

Lønnsandel	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	60,27 %	61,63 %	63,11 %	64,80 %	64,84 %
Gjennomsnitt	61,00 %	62,39 %	63,24 %	63,45 %	63,52 %
Differanse	- 0,73 %	- 0,76 %	- 0,13 %	1,35 %	1,32 %

Tabell 5. Lønnsandel

HSH har fra 2007 til 2011 hatt en kraftig økning i lønnsandelen. Gjennomsnittsoøkningen har i denne perioden vært i overkant av 2,5 %, mens økningen ved HSH har vært på over 4,5 %. I ledelseskomentaren fra 2010 skrev ledelsen i HSH at den var klar over utviklingen av lønnsandelen.

Andelen påvirkes av økte/reduerte andre driftskostnader, da gjerne husleiejusteringer. Når vi ser på tallgrunnlaget i regnskapene 2007 til 2011, ser vi at det er selve økningen i lønn og sosiale kostnader som driver lønnsandelen oppover. Endringer i andre driftskostnader har i disse årene hatt i liten påvirkning på lønnsandelen. Vi ser at hvis andre driftskostnader hadde vært uforandret, ville lønnsandelen steget med 0,2 og 0,5 % mer enn den gjorde. Unntaket er i 2011, der reduksjonen både i lønn og sosiale kostnader og i andre driftskostnader har ca. like stor effekt på lønnsandelen. Resultatet er som vi ser at lønnsandelen bare øker 0,04 %.

Alle høyskolene som bruker lønnsandel i sine ledelseskomentarer i 2011 bruker formelen vi bruker i denne oppgaven - utenom HSH. Selve utregningen og hvorfor HSH bruker en annen utregning, omtales i punkt 4.2.

Graden av outsourcing kan påvirke dette nøkkeltallet. På kampus Stord har man en hel del verneverdige bygg. Man har derfor valgt å ansette egne renholdere i stedet for å leie inn et

renholdsfirma. Grunnen er at man antar at de ansatte renholderne lettere vil kunne ta vare på byggene og de spesielle behovene de har. Sammenlignet med andre som har innleide renholdere, vil dette for HSH bli ført som lønnskostnader isteden for andre driftskostnader. Konsekvensen blir høyere lønnsandel, uten at det i realiteten trenger å bety høyere totale kostnader.

Lønnsandelen vil påvirkes av endringer i antall ansatte. Vi har sett på statistikk over hvor mange nye ansatte de ulike høyskolene har hatt i perioden 2007 til 2011. HSH har ansatt 22,2 flere i 2011 enn i 2007. Det tilsvarer en økning på 8,86 %. Sektoren som helhet, gitt de avgrensninger vi har gjort i oppgaven jf. punkt 1.5, har en økning på 8,78 %. Gjennomsnittet i sektoren ligger på 7,70 %. Det viser at HSH ikke skiller seg mye fra sektoren for øvrig. Økningen i antall ansatte kan derfor ikke gi en fullgod forklaring på hvorfor HSH ligger over gjennomsnittet hva gjelder lønnsandel.

Sammensetningen av ansattes kompetanse kan også spille inn på lønnsandel. Når en ansatt i en høyskole øker sin kompetanse, det vil si tar en master- eller doktorgrad og lignende, belønnes den ansatte med opprykk i lønn. Vi har derfor sett på hvor stor prosent av høyskolenes ansatte som fikk opprykk fra 2007 til 2011. Tallene er hentet fra DBH. En slik sammenligning vil ikke være en eksakt vitenskap, til det er innrapporteringen til DBH for unøyaktig fra de ulike høyskolene. Vi fant at den allikevel kan gi oss en indikasjon på om HSH ligger under eller over gjennomsnittet antall opprykk i forhold til antall ansatte. Vår sammenligning viste at HSH ligger rundt gjennomsnittet bortsett fra i 2009 og 2010. I 2009 får ca. 5,90 % av de ansatte ved HSH opprykk pga. kompetanseheving. Gjennomsnittet i sektoren er ca. 2,65 %. I 2010 var forholdet snudd på hode. Da var det bare ca. 1,09 % av de ansatte ved HSH som fikk opprykk, mens gjennomsnittet i sektoren var ca. 2,83 %. Ser man på 2009 og 2010 kombinert, ser vi at HSH hadde ca. 2 % flere ansatte med opprykk enn gjennomsnittet. Disse forholdene kan være en forklaring til at lønnskostnadene og med det lønnsandelen økte i 2009 og at effekten av opprykkene i 2009 også gikk inn i 2010. Det kan være en av årsakene til at HSH ligger noe over gjennomsnittet i lønnsandel.

Konsekvensene av å ha en høy lønnsandel i forhold til gjennomsnittet kan være at lønnskostnadene binder opp større del av bevilgningene og dermed gir mindre økonomisk handlingsrom. Vi vil bare presisere at vi ikke uttaler oss om hva en lønnsandel bør ligge på, det har vi ikke kompetanse nok til å si noe om. Men generelt kan man si at for å beholde en viss kvalitet på forskning og utdanning kan ikke lønnsandelen i en norsk høyskole forventes å bli like lav som snittet i statlige virksomheter for øvrig.

Årsvervskostnad:

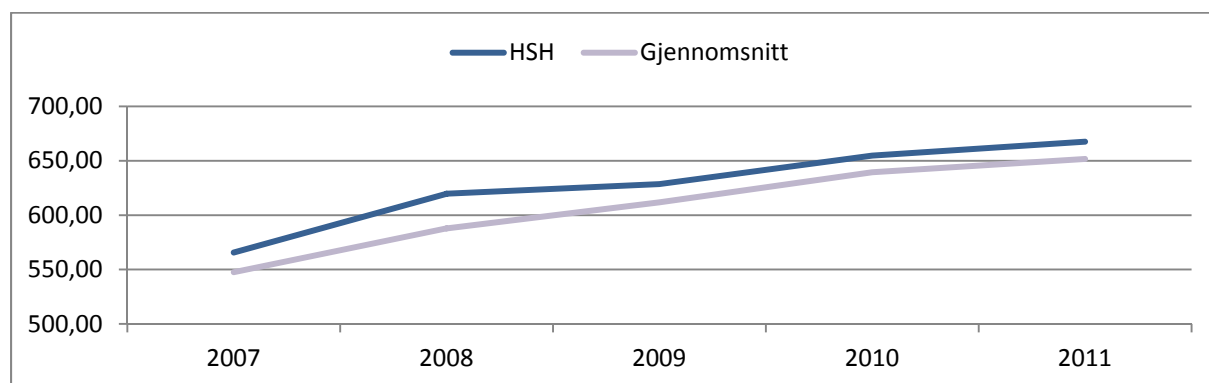
Vi kan ved hjelp av dette nøkkeltallet se på om årsvervskostnadene har endret seg over tid. Endringer kan skyldes flere forhold, blant annet endring av personalsammensetning og endring i bruken av overtid. Nøkkeltallet uttrykker hvor mye lønn og sosiale kostnader som påløper i gjennomsnitt pr årsverk. Årsvervskostnad er nyttig å bruke i vår analyse. Grunnen til det er at nøkkeltallet både kan vise oss utviklingen internt i HSH og samtidig kan det vise oss utviklingen av kostnadene for gjennomsnittet av statlige høyskoler i Norge. Når vi så

sammenstiller dette vil vi se om utviklingen for HSH er lik, eller skiller seg ut fra de andre institusjonene.

Årsvervskostnaden beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Lønn og sosiale kostnader}}{\text{Antall årsverk}}$$

Årsvervskostnaden til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 7. Årsvervskostnad

Årsvervskostnad (i tusen kr)	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	565,61	619,69	628,62	654,79	667,57
Gjennomsnitt	547,57	587,79	611,73	639,41	651,76
Differanse	18,04	31,90	16,89	15,38	15,81

Tabell 6. Årsvervskostnad

Årsvervskostnaden ved HSH har jevnt over vært høyere enn gjennomsnittet i hele måleperioden. Årsaken til dette kan og vil være sammensatt. Vi har sett på alderssammensetningen ved de ulike høyskolene i 2011. Grunnen er at ansatte som er over 60 år har krav på flere feriedager enn ansatte under 60 år. Konsekvensen av dette er at årsvervskostnaden for ansatte over 60 år vil være høyere enn årsvervskostnaden for ansatte under 60 år. For å finne årsaker til at HSH ligger over gjennomsnittet på årsvervskostnader så vi på hvor stor del av de ansatte ved HSH som er over 60 år. Vi fant at HSH har 18,67 % av sine ansatte over 60 år. Gjennomsnittet i sektoren er 17,68 %. HSH skiller seg derfor i liten grad fra sektoren for øvrig og andelen ansatte over 60 år kan derfor ikke gi oss en fullgod forklaring på hvorfor HSH ligger over gjennomsnittet hva gjelder årsvervskostnad.

I 2009 kommenterte HSH i sin ledelseskommentar at høyskolen har lav turnover og at som følge av det ligger store deler av de ansatte i de høyere sjikt av sine lønnsrammer (Høgskolen Stord/Haugesund, u.å.).

Antall opprykk på et år vil også her kunne spille inn, jf. drøftelsen rundt lønnsandel. Om en ansatt får opprykk pga. kompetanseheving eller ansiennitet, vil årsvervskostnaden for denne ansattes årsverk bli høyere. Motsatt effekt vil man få om en ansatt med høy ansiennitet eller kompetanse slutter og det ansettes en med ingen eller lav ansiennitet og/eller lavere

kompetanse. Årsvervskostnaden for denne ansatte vil da være lavere enn for den ansatte som sluttet.

I utgangspunktet er det ikke noe ønske om å ha så lav årsvervskostnad om mulig. Høy kompetanse og/eller lang erfaring kan ofte være et kvalitetstegn, noe som høyskolen vil dra nytte av for å kunne nå sine mål. Både høy kompetanse og lang erfaring er elementer som vil kunne dra årsvervskostnadene opp.

Konsekvensen av å ha en høyere årsvervskostnad enn gjennomsnittet i sektoren vil kunne være at lønnskostnadene tar en større del av inntektene enn det som er gjennomsnittet. En annen konsekvens kan være at man ligger på et høyt nivå når det gjelder ansattes kompetanse og/eller erfaring.

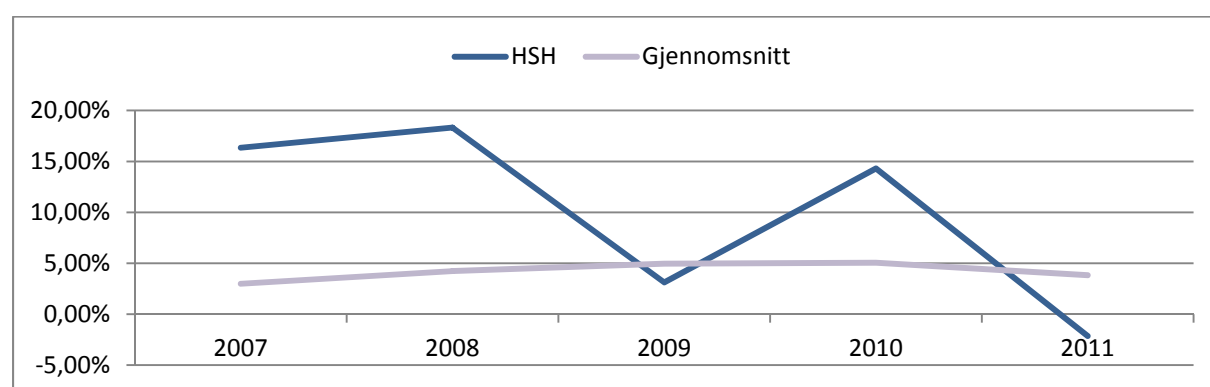
Resultatgrad:

Resultatgrad viser fortjenesten på inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet og salgs- og leieinntekter. Resultatgraden sier oss noe om lønnsomheten til den aktiviteten som ikke er bevilgnings- og bidragsfinansiert. Resultatgrad som det er brukt i vår oppgave, skiller seg noe fra det som finnes i veilederen *Periodisert regnskap i staten* (Senter for statlig økonomistyring, 2009). Grunnen til at vi har valgt å gjøre det er at vi fant et dokument fra KD der resultatgrad var regnet ut på måten vi har valgt (Kunnskapsdepartementet, u.å.). Dokumentet er brukt ved oppfølging av den enkelte høyskole og vi kom da frem til at det var mest hensiktsmessig å bruke.

Resultatgrad beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Periodens resultat}}{\text{Oppdragsfinansiert aktivitet + salgsinntekter og leieinntekter}} \times 100$$

Resultatgraden til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 8. Resultatgrad

Resultatgrad	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	16,34 %	18,32 %	3,13 %	14,32 %	- 2,15 %
Gjennomsnitt	2,99 %	4,23 %	4,96 %	5,05 %	3,83 %
Differanse	13,35 %	14,09 %	- 1,84 %	9,26 %	- 5,98 %

Tabell 7. Resultatgrad

Figur 8 og tabell 7 viser at HSH har høyere resultatgrad enn gjennomsnittet i 3 av 5 år. I disse årene er den til dels mye høyere. Noe av forklaring kan være at man frem til 2010 hadde gode inntekter fra Haugesund Simulatorsenter (HSS). Av resultatet som ble overført til virksomhetskaper, var det i 2007 4 031 000 kr som kom fra HSS. I 2008 var det 1 198 000 kr, 2009 var det 1 454 000 kr og i 2010 var 797 000 kr av periodens resultat knyttet til HSS. HSH hadde i flere av disse årene hatt negativt periodens resultat uten disse inntektene. Eierandelen i HSS ble solgt i 2010 (Høgskolen Stord/Haugesund, 2011).

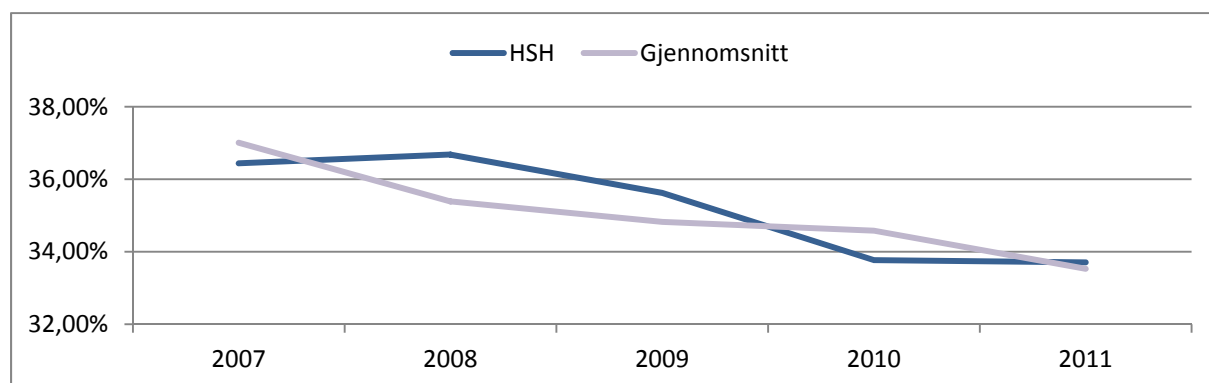
I 2009 har vi sett at HSHs lønnskostnader økte og det resulterte i at driftskostnadene utgjorde 99,83 % av driftsinntektene. Periodens resultat ble derfor kraftig svekket i 2009 i forhold til 2008.

Konsekvensen av å ha lav resultatgrad er at institusjonen ikke kan øke sin virksomhetskaper i stor grad. Det kan føre til at institusjonen ikke vil ha stort handlingsrom i sin økonomistyring. Det motsatte er tilfellet ved høy resultatgrad. Resultatgraden vil variere fra år til år og det er ikke noe automatikk i at lav resultatgrad et år betyr lite handlingsrom, men det kan bety at handlingsrommet ikke øker.

Andre driftskostnader:

Nøkkeltallet som bygger på andre driftskostnader er ikke som de andre nøkkeltallene, da det i utgangspunktet ikke er et forholdstall mellom to eller flere størrelser. I veiledningen til Senter for statlig økonomistyring (det heter nå Direktoratet for økonomistyring), brukes dette som et tall hentet direkte fra regnskapet for å sammenligne utviklingen fra år til år (Senter for statlig økonomistyring, 2009). Vi fant at når vi skulle analysere HSH sammenlignet med andre høyskoler, gav ikke en sammenligning av andre driftskostnader noen mening. Nøkkeltallet kan i beste fall vise oss en utvikling. Vi kan ikke bruke det til å si noe om HSHs prestasjon sammenlignet med andre, på grunn av bl.a. forskjellene i institusjonenes størrelse. En stor institusjon vil kunne ha store andre driftskostnader sammenlignet med en liten institusjon, i kroner og øre. Dette kan føre til at en sammenligning på tvers av institusjoner blir vanskelig (Kristoffersen, 2005).

Vi bestemte oss derfor for å lage et nøkkeltall der vi ser på forholdet mellom andre driftskostnader og totale driftsinntekter. Vi mener det vil gi oss et bedre utgangspunkt for sammenligning mellom ulike institusjoner. Her er andre driftskostnader i prosent av totale driftsinntekter for HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007 – 2011:

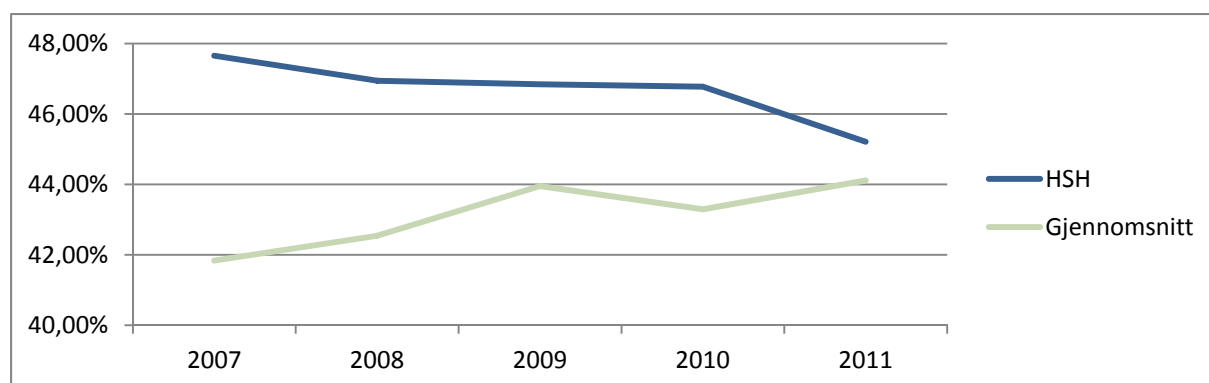


Figur 9. Andre driftskostnaders andel av driftsinntekter

Andre driftskostnader	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	36,44 %	36,68 %	35,62 %	33,77 %	33,71 %
Gjennomsnitt	37,01 %	35,39 %	34,82 %	34,58 %	33,53 %
Differanse	-0,57 %	1,29 %	0,80 %	-0,81 %	0,18 %

Tabell 8. Andre driftskostnaders andel av driftsinntekter

Tabell 8 viser at forskjellen mellom HSH og gjennomsnittet er ikke bare positivt, faktisk bruker HSH i 3 av 5 år mer enn gjennomsnittet i andre driftskostnader, sett i forhold til driftsinntekter. Noe av forklaringen på det kan være det vi oppdaget da vi laget en oversikt over hvor stor del av de andre driftskostnadene som var husleie. Husleie er for de fleste statlige høyskoler den største kostnaden i samleposten andre driftskostnader. Her er en sammenligning mellom HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007- 2011:



Figur 10. Husleiens andel av andre driftskostnader

Andel husleie av andre driftskostnader	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	47,66 %	46,94 %	46,84 %	46,77 %	45,21 %
Gjennomsnitt	41,83 %	42,54 %	43,95 %	43,29 %	44,11 %
Differanse	5,83 %	4,40 %	2,89 %	3,48 %	1,10 %

Tabell 9. Husleiens andel av andre driftskostnader

Tabell 9 viser at HSH bruker prosentvis mer av posten andre driftskostnader på husleie enn gjennomsnittet. Det kan være noe av forklaringen på at HSHs andre driftskostnader i perioder har lagt beslag på en større andel av totale driftskostnader enn gjennomsnittet.

Grunnen til nedgangen i husleieandelen kan ha sammenheng med det vi drøftet rundt nøkkeltallet *lønnsandel*, om ansatte renholdere kontra innleide renholdere. Ansatte renholdere vil gi høyere lønnsandel og dermed lavere andre driftskostnader. Det vil igjen føre til en høyere husleieandel. Det at HSH delvis har egne ansatte renholdere kan derfor være en av grunnene til den høyere husleieandelen. Når vi ser på tallgrunlaget bak nøkkeltallet, ser vi at det ikke er husleiekostnaden i seg selv som i hovedsak driver husleieandelen ned. Det er de andre kostnadene i posten andre driftskostnader som går mer opp enn husleien.

Det at husleieandelen vil kunne være så avhengig av nivået på de andre kostnadene i andre driftskostnader, viser oss at vi vil kunne få noe misvisende resultat. Det at man har høy husleieandel betyr ikke nødvendigvis at man betaler mer i husleie enn en annen institusjon med lav husleieandel. Det kan være de andre kostnadene som har en ulik oppbygning.

Husleieandel kan dermed brukes til å si noe om husleiekostnaden og/eller de andre kostnadene i andre kostnader. Det at en institusjon har en høy husleieandel kan dermed bety enten at de har høy husleie eller lave andre kostnader. Det kan også bety en kombinasjon av dette.

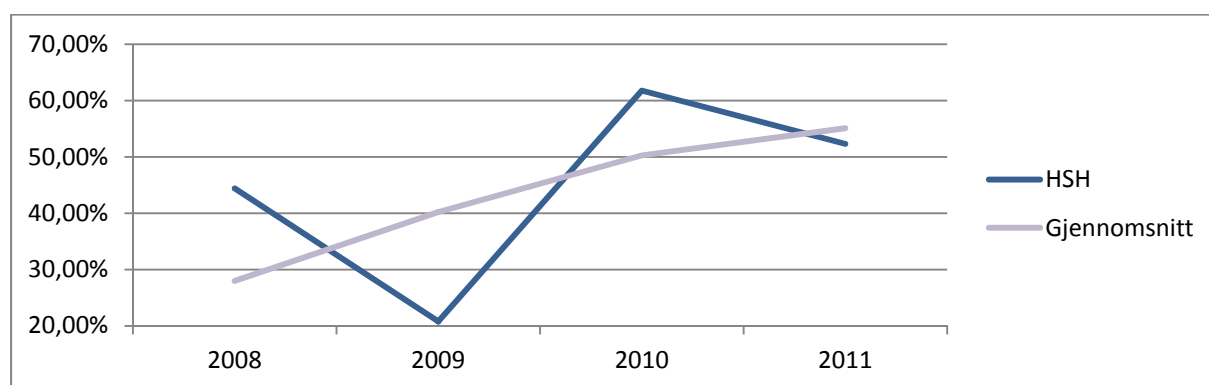
Avskrivningsandel:

Avskrivningsandel viser prosentvis andel av akkumulert avskrivning målt opp mot anskaffelseskost. De statlige høyskolene startet ikke med regnskapsmessige avskrivninger før 2008.

Avskrivningsandelen beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Akkumulert avskrivning}}{\text{Anskaffelseskost ultimo året}} \times 100$$

Avskrivningsandelen til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 11. Avskrivningsandel

Avskrivningsandel	2008	2009	2010	2011
HSH	44,41 %	20,78 %	61,78 %	52,31 %
Gjennomsnitt	27,98 %	40,19 %	50,27 %	55,11 %
Differanse	16,43 %	- 19,41 %	11,51 %	- 2,80 %

Tabell 10. Avskrivningsandel

Som vi nevnte i punkt 4.2 om regnskapskvalitet er bruk av avskrivninger såpass nytt at tallgrunnlaget blir noe usikkert. Tabell 10 viser at HSHs tall varierer mye de første årene. Siden de ulike institusjonene kan være på forskjellige ”sted” i sine investeringsløp vil det å sammenligne mellom institusjoner være av mindre interesse. Noen institusjoner kan nettopp hatt store innkjøp som fører til høye avskrivninger senere og andre kanskje har eldre utstyr med lavere avskrivninger. I en sammenligning mellom ulike år for en institusjon kan derimot nøkkeltallet si en del om utviklingen av avskrivningene og hvor man i det store bildet ligger i sitt investeringsløp, dvs. hvor mye av eiendelene som er nedskrevet. Det i sin tur kan si institusjonen noe om behovet for nye investeringer og om behovet er nært i tid eller ikke. En konsekvens av å ha høy avskrivningsandel er nettopp det at man kan nærme seg tidspunktet der man må ha nye investeringer.

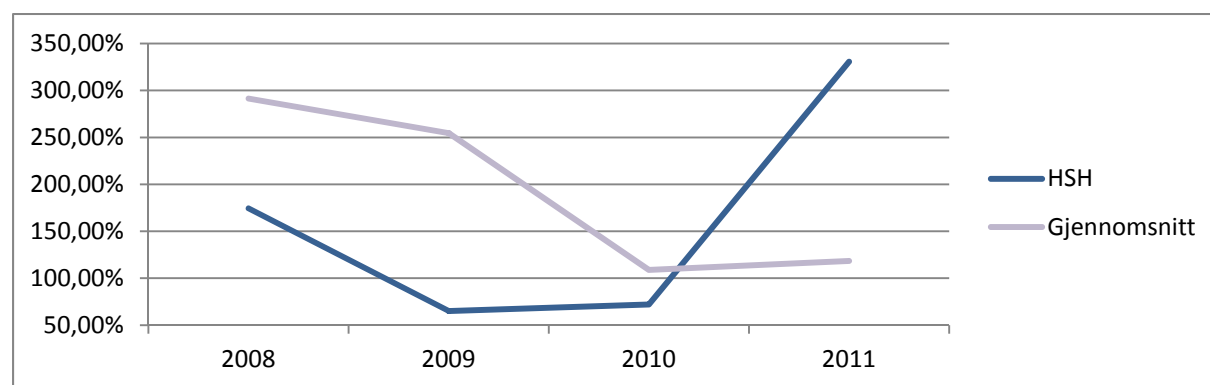
Opprettholdelsesgrad:

Uttrykker prosentvis forholdet mellom anskaffelse av nye eiendeler og kostnader til avskrivning og nedskrivning av tidligere anskaffede eiendeler. Brukes først og fremst for å overvåke og følge opp utviklingen over tid.

Opprettholdelsesgraden beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Tilgang i året}}{\text{Av – og nedskrivning i året}} \times 100$$

Opprettholdelsesgraden til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 12. Opprettholdelsesgrad

Opprettholdelsesgrad	2008	2009	2010	2011
HSH	174,45 %	65,04 %	71,96 %	330,71 %
Gjenomsnitt	291,35 %	254,56 %	108,81 %	118,35 %
Differanse	- 116,90 %	- 189,52 %	- 36,85 %	212,36 %

Tabell 11. Opprettholdelsesgrad

Figur 12 og tabell 11 viser at det er store svingninger i opprettholdelsesgraden i både gjennomsnittet og hos HSH. En sammenligning av opprettholdelsesgrad mellom ulike institusjoner vil ikke være så interessant av samme årsaker som vi nevnte for

avskrivningsandel. Vi ser med tydelighet at investeringsnivået hos HSH vil variere fra år til år, avhengig av hvor de er i sitt investeringsløp. Hva institusjonen trenger av nye eiendeler vil variere fra år til år, alt etter hvor lang levetid det eksisterende utstyret forventes å ha.

En konsekvens av å ha lav opprettholdelsesgrad kan være at man må ta store investeringer i fremtiden, dvs. at man kan få en høy opprettholdelsesgrad i et senere år.

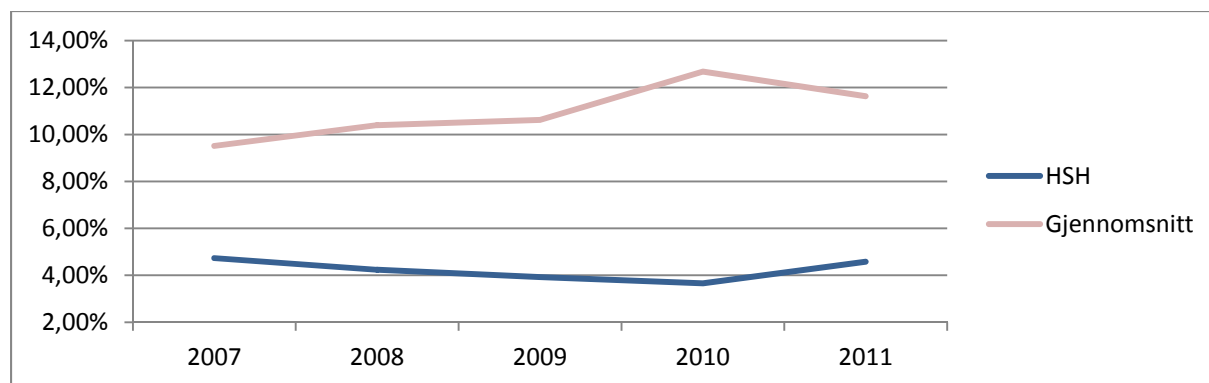
Avsetningsandel:

Avsetningsandel er et nøkkeltall vi ikke finner i veilederen *Periodisert regnskap i staten* (Senter for statlig økonomistyring, 2009). KD bruker avsetningsandel i dokumentet nevnt i drøftingen av nøkkeltallet resultatgrad. Et nøkkeltall knyttet til avsetningene ble også etterspurt av HSHs økonomiavdeling⁷. Avsetningsandel viser hvor stor del av bevilgningene som settes av til senere år. Det kan være snakk om avsetninger til utsatt virksomhet, det vil si prosjekter som løper over flere år, eller avsetninger som følge av mindre forbruk og lignende. Endringen i avsetning tas inn i resultatregnskapet under posten ”avregninger”, og fører derfor til forskjellen mellom periodens resultat og resultat av ordinær aktivitet. Resultat fra ordinær aktivitet vil derfor vise resultatet av all aktivitet i institusjonen siste år, mens periodens resultat viser resultatet av oppdragsfinansiert aktivitet.

Avsetningsandel beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Avsetninger fra statlige tilskudd og bidragsfinansiert aktivitet}}{\text{Inntekt fra bevilgninger + tilskudd og overføringer fra andre}} \times 100$$

Avsetningsandelen til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 13. Avsetningsandel

Avsetningsandel	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	4,73 %	4,23 %	3,92 %	3,66 %	4,58 %
Gjennomsnitt	9,51 %	10,40 %	10,62 %	12,68 %	11,63 %
Differanse	-4,78 %	-6,16 %	-6,70 %	-9,02 %	-7,06 %

Tabell 12. Avsetningsandel

⁷ Møte med økonomirådgiver i HSH 15. februar 2012

Avsetningsandelen til HSH er betydelig under gjennomsnittet i alle de 5 årene vi har analysert. I praksis er avsetninger noe som varierer mye blant de ulike høyskolene. Det er tydelig at det er ulike strategier når det gjelder avsetnings størrelse, samt at noe naturlig variasjon alltid vil forekomme. Tabell 13 og 14 viser alle statlige høyskolars avsetningsandel:

Nr.	Institusjon	2007	Nr.	Institusjon	2008	Nr.	Institusjon	2009
1	Vestfold	20,64 %	1	Vestfold	33,52 %	1	Vestfold	37,00 %
2	Harstad	17,89 %	2	Akershus	16,06 %	2	Finnmark	16,38 %
3	Volda	13,06 %	3	Lillehammer	16,01 %	3	Akershus	15,73 %
4	Finnmark	12,44 %	4	Finnmark	15,76 %	4	Ålesund	15,50 %
5	Lillehammer	11,58 %	5	Harstad	15,42 %	5	Harstad	14,81 %
6	Telemark	11,21 %	6	Ålesund	13,89 %	6	Narvik	13,76 %
7	Oslo	11,01 %	7	Volda	12,40 %	7	Gjøvik	12,38 %
8	Gjøvik	10,99 %	8	Sogn og Fjordane	11,43 %	8	Østfold	11,65 %
9	Sør Trøndelag	10,62 %	9	Østfold	11,07 %	9	Volda	11,15 %
10	Ålesund	9,45 %	10	Nord Trøndelag	10,86 %	10	Nord Trøndelag	11,02 %
11	Østfold	9,43 %	11	Gjøvik	10,34 %	11	Telemark	10,31 %
12	Akershus	9,29 %	12	Telemark	9,49 %	12	Sør Trøndelag	9,67 %
13	Narvik	8,02 %	13	Oslo	6,98 %	13	Sogn og Fjordane	8,68 %
14	Sogn og Fjordane	7,85 %	14	Narvik	6,83 %	14	Lillehammer	8,29 %
15	Bergen	6,81 %	15	Sør Trøndelag	6,41 %	15	Oslo	4,24 %
16	Hedmark	6,54 %	16	HSH	4,23 %	16	HSH	3,92 %
17	Nord Trøndelag	5,32 %	17	Hedmark	4,13 %	17	Hedmark	3,60 %
18	HSH	4,73 %	18	Bergen	1,80 %	18	Nesna	2,10 %
19	Nesna	3,58 %	19	Buskerud	1,28 %	19	Bergen	1,84 %
20	Buskerud	-0,27 %	20	Nesna	0,02 %	20	Buskerud	0,38 %
	Gjennomsnitt	9,51 %		Gjennomsnitt	10,40 %		Gjennomsnitt	10,62 %

Tabell 13. Rangering av statlige høyskoler etter avsetningsandel, del 1

Nr.	Institusjon	2010	Nr.	Institusjon	2011
1	Ålesund	20,86 %	1	Ålesund	23,83 %
2	Vestfold	15,41 %	2	Sogn og Fjordane	23,54 %
3	Harstad	15,06 %	3	Gjøvik	17,71 %
4	Narvik	14,74 %	4	Bergen	16,03 %
5	Gjøvik	14,55 %	5	Nord Trøndelag	15,26 %
6	Akershus	14,01 %	6	Akershus	13,38 %
7	Nord Trøndelag	13,01 %	7	Harstad	13,37 %
8	Telemark	12,50 %	8	Telemark	13,09 %
9	Østfold	12,11 %	9	Østfold	12,79 %
10	Sør Trøndelag	10,50 %	10	Oslo	12,47 %
11	Sogn og Fjordane	10,50 %	11	Sør Trøndelag	11,82 %
12	Finnmark	9,90 %	12	Narvik	10,56 %
13	Lillehammer	8,91 %	13	Finnmark	9,23 %
14	Volda	6,62 %	14	Nesna	8,33 %
15	Oslo	5,59 %	15	Lillehammer	7,48 %
16	Hedmark	5,34 %	16	Hedmark	6,24 %
17	Nesna	4,28 %	17	Vestfold	6,03 %
18	HSH	3,66 %	18	Volda	4,59 %
19	Bergen	1,60 %	19	HSH	4,58 %
20	Buskerud	1,52 %	20	Buskerud	2,29 %
	Gjennomsnitt	12,68 %		Gjennomsnitt	11,63 %

Tabell 14. Rangering av statlige høyskoler etter avsetningsandel, del 2

I sammenstillingen vist i figur 13 ser vi tydelig at HSH har en lavere avsetningsandel enn gjennomsnittet. Konsekvensene av den lave avsetningsandelen kan være at HSH får mindre handlingsrom i sin økonomistyring. Da vi gikk nærmere inn og så på hvorfor Høgskolen i Vestfold hadde en veldig høy prosentandel noen år, fant vi ut at de i perioden 2007-2009 hadde lagt av penger til utstyr til nytt høyskolebygg som skulle stå ferdig i 2010 (Høgskolen i Vestfold, 2008). I 2010 brukte de avsatte midler til utstyr (Høgskolen i Vestfold, 2010), vi ser da i tabell 13 og 14 at avsetningsandelen ble redusert fra 37 % til ca 15 % i 2010. Det viser at avsetningen aktivt kan brukes som et middel i økonomistyring i en institusjon, og at det kan være store svingninger fra år til år.

HSHs avsetningsandel har fra 2007-2011 ligget rundt 4-5 %, det kan tyde på at HSH har hatt en strategi om å ligge rundt 5 % avsetningsandel. HSHs strategidokument for 2012-2016 viser at økonomistyringen skal svare til styringsmessige behov, og at de ønsker å ha finansiell frihet til å ha et høyt nivå på FoU (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012). I den forbindelse mener vi at HSH bør vurdere om avsetningsandelen tilfredsstiller deres behov.

Avsetningsandel er et nøkkeltall som kan bli brukt i sammenheng med det neste nøkkeltallet, nemlig virksomhetskaptalandel. De to sammen vil vise et mer komplett bilde av institusjonens evne til å takle svingninger og uforutsette elementer.

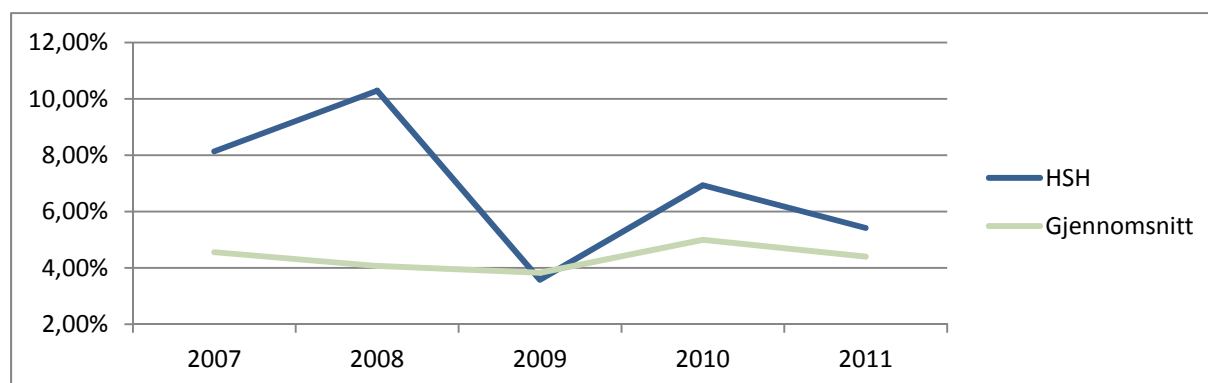
Virksomhetskaptalandel:

Virksomhetskaptalandel viser hvor stor andel virksomhetskaptalen er i prosent av totalkapitalen (eiendeler + gjeld). Dette er også et nøkkeltall vi har hentet fra dokumentet fra KD (Kunnskapsdepartementet, u.å.), men også dette ble etterspurt om fra HSH. Nøkkeltallet viser hvor mye av den transaksjonsbaserte virksomheten som totalt er lagt til side til senere perioder. Virksomhetskaptal er det nærmeste man kommer det man i privatsektor kaller egenkapital. Virksomhetskaptalandel kan si oss noe om hvor følsom institusjonen er for svingninger i det eksterne markedet, eller hvor mye de har å ”tære” på i dårlige tider.

Virksomhetskaptalandelen beregnes etter følgende formel:

$$\frac{\text{Virksomhetskaptal}}{\text{Totalkapital}} \times 100$$

Virksomhetskaptalandelen til HSH og gjennomsnittet av statlige høyskoler i perioden 2007-2011:



Figur 14. Virksomhetskaptalens andel av totalkapitalen

Virksomhetskaptalandel	2007	2008	2009	2010	2011
HSH	8,14 %	10,29 %	3,58 %	6,93 %	5,42 %
Gjennomsnitt	4,56 %	4,07 %	3,82 %	5,00 %	4,40 %
Differanse	3,58 %	6,23 %	-0,25 %	1,94 %	1,02 %

Tabell 15. Virksomhetskaptalens andel av totalkapitalen

Tabell 15 viser at HSHs virksomhetskaptal i 4 av 5 år er høyere basert på andel av totalkapitalen enn gjennomsnittet. Det vil si at HSH kan ha større vern mot svingninger i markedet enn gjennomsnittet av statlige høyskoler har. Vi ser at HSHs virksomhetskaptalandel ble redusert med nesten 7 % fra 2008 til 2009. Den største årsaken til dette fallet er at HSH i 2008 dekket et tap i RESQ på over 7 000 000 kr. Tapet ble dekket av virksomhetskaptal til HSH. Dermed var store deler av virksomhetskaptal anvendt ved inngangen til 2009⁸. Tabell 16 og 17 viser en årlig rangering av alle institusjonene etter virksomhetskaptalandel.

⁸ Epost datert 08.05.12 fra førstetekonsulent ved HSHs økonomiavdeling.

Nr	Institusjon	2007	Nr	Institusjon	2008	Nr	Institusjon	2009
1	Buskerud	9,25 %	1	HSH	10,29 %	1	Harstad	8,76 %
2	Lillehammer	9,19 %	2	Harstad	8,55 %	2	Lillehammer	8,01 %
3	HSH	8,14 %	3	Ålesund	6,96 %	3	Buskerud	6,36 %
4	Sogn og Fjordane	7,72 %	4	Lillehammer	6,37 %	4	Bergen	5,37 %
5	Harstad	7,52 %	5	Nord Trøndelag	5,05 %	5	Finnmark	5,20 %
6	Østfold	6,91 %	6	Hedmark	4,84 %	6	Hedmark	4,62 %
7	Ålesund	6,72 %	7	Sogn og Fjordane	4,81 %	7	Sogn og Fjordane	4,44 %
8	Finnmark	5,61 %	8	Finnmark	4,53 %	8	Oslo	4,32 %
9	Nord Trøndelag	5,18 %	9	Østfold	4,01 %	9	Østfold	4,01 %
10	Bergen	5,10 %	10	Narvik	3,97 %	10	HSH	3,58 %
11	Narvik	3,48 %	11	Buskerud	3,71 %	11	Ålesund	3,46 %
12	Sør Trøndelag	2,88 %	12	Sør Trøndelag	3,32 %	12	Sør Trøndelag	3,45 %
13	Vestfold	2,83 %	13	Bergen	2,98 %	13	Gjøvik	2,74 %
14	Oslo	2,70 %	14	Oslo	2,50 %	14	Vestfold	2,65 %
15	Telemark	2,39 %	15	Telemark	2,06 %	15	Telemark	2,43 %
16	Volda	2,37 %	16	Gjøvik	1,99 %	16	Nord Trøndelag	2,26 %
17	Akershus	1,79 %	17	Vestfold	1,94 %	17	Volda	1,84 %
18	Gjøvik	0,94 %	18	Volda	1,93 %	18	Akershus	1,51 %
19	Hedmark	0,29 %	19	Akershus	1,37 %	19	Narvik	1,05 %
20	Nesna	0,16 %	20	Nesna	0,16 %	20	Nesna	0,41 %
	Gjennomsnitt	4,56 %		Gjennomsnitt	4,07 %		Gjennomsnitt	3,82 %

Tabell 16. Rangering av statlige høyskoler etter virksomhetskapitalandel, del 1

Nr	Institusjon	2010	Nr	Institusjon	2011
1	Harstad	9,26 %	1	Harstad	9,44 %
2	Lillehammer	8,03 %	2	Lillehammer	7,54 %
3	Bergen	7,37 %	3	Finnmark	6,51 %
4	HSH	6,93 %	4	Bergen	6,38 %
5	Finnmark	6,17 %	5	Buskerud	5,93 %
6	Buskerud	5,97 %	6	Narvik	5,89 %
7	Narvik	5,70 %	7	Gjøvik	5,53 %
8	Gjøvik	4,94 %	8	HSH	5,42 %
9	Hedmark	4,67 %	9	Østfold	5,29 %
10	Ålesund	4,52 %	10	Sør Trøndelag	5,09 %
11	Østfold	4,29 %	11	Vestfold	4,13 %
12	Sør Trøndelag	4,10 %	12	Ålesund	3,98 %
13	Sogn og Fjordane	4,09 %	13	Oslo	2,98 %
14	Vestfold	3,58 %	14	Sogn og Fjordane	2,88 %
15	Oslo	3,10 %	15	Telemark	2,49 %
16	Telemark	2,43 %	16	Hedmark	2,37 %
17	Volda	2,15 %	17	Volda	2,25 %
18	Akershus	1,44 %	18	Akershus	1,96 %
19	Nord Trøndelag	1,40 %	19	Nord Trøndelag	1,30 %
20	Nesna	0,74 %	20	Nesna	0,66 %
	Gjennomsnitt	4,54 %		Gjennomsnitt	4,40 %

Tabell 17. Rangering av statlige høyskoler etter virksomhetskapitalandel, del 2

Tabell 16 og 17 viser med tydelighet at variasjonen er stor med tanke på virksomhetskapitalens størrelse sett i forhold til totalkapitalen. Grunnene til dette kan være mange, men det at institusjonene er svært ulike med tanke på studieretninger og lignende, er noe som gjør muligheten for bygging av virksomhetskapital veldig ulik. Valg av strategi er et annet element som vil kunne styre dette nøkkeltallet. Noen institusjoner vil kunne ha klare

målsetninger om størrelse på virksomhetskapitalen, mens andre kanskje ikke har noe klart definert mål. HSH har i sitt strategidokument (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012) et mål om å ha ”finansiell frihet til å ha et høyt nivå på forskning og utvikling”. For å oppnå finansiell frihet kan virksomhetskapitalen være et viktig bidrag. HSH kan i så henseende ha en noe større finansiell frihet enn andre statlige høyskoler. De ulike institusjonene vil også i varierende grad være avhengig av virksomhetskapitalbygging, siden bidrags- og oppdragsfinansierte inntekter varierer mye på tvers av institusjonene. En konsekvens av å ha en lav virksomhetskapitalandel vil kunne være at institusjonene kan ha mindre finansiell frihet. Dette vil kunne gi institusjonene mindre mulighet til å kunne delta på ulike forsknings- og utviklingsprosjekter i samarbeid med andre. HSH har et klart strategisk mål om å utnytte sitt potensial innenfor bidrags- og oppdragsfinansiering. Virksomhetskapitalandel vil derfor kunne være et nøkkeltall HSH kan bruke for å måle sin resultatoppnåelse av valgt strategi.

4.3.3 Teori om nøkkeltall vi ikke bruker

Vi har valgt bort noen nøkkeltall som vi mener irrelevante for regnskapsanalysen av HSH. Det vil si nøkkeltall som omhandler elementer som ikke HSH har noe befatning med, eller som ikke inngår i HSH drift.

Ulike bortvalgte nøkkeltall:

Varekostnad: viser forbruk av varer i produksjon. HSH driver ikke med noen vareproduksjon.

Vedlikeholdsandel: viser vedlikeholdskostnader for bygg og anlegg målt mot leieinntekt fra de samme byggene eller anleggene. HSH leier byggene de bruker.

Nedskrivningsandel: viser prosentvis andel av nedskrivningen i forhold til anskaffelseskost for anleggsmiddelet. HSH har ikke noen nedskrivninger i sine regnskap.

Tap på fordringer:

Viser prosentvis andel tap på fordringer av sum kundefordringer. HSH har kundefordringer, men har ingen avsetninger til tap på disse. HSHs kunder vil ikke motta noen ytelser uten at betaling har funnet sted, og vil dermed ikke ha noen risiko for tap. HSH har også valgt å være forsiktige i sine budsjetter, slik at de tar litt høyde for tap på den måten⁹. Til sammenligning kan vi nevne at i 2011 brukte 60 % av statlige høyskoler avsetninger på kundefordringer i sine regnskaper.

Omløpshastigheter:

Viser hvor mange ganger en størrelse (varelager, kundefordringer, leverandørgjeld) omsettes i løpet av en viss periode, for eksempel ett år. HSH har ikke varelager, derfor vil ikke omløpshastighet varelager eller leverandørgjeld være relevant for HSH.

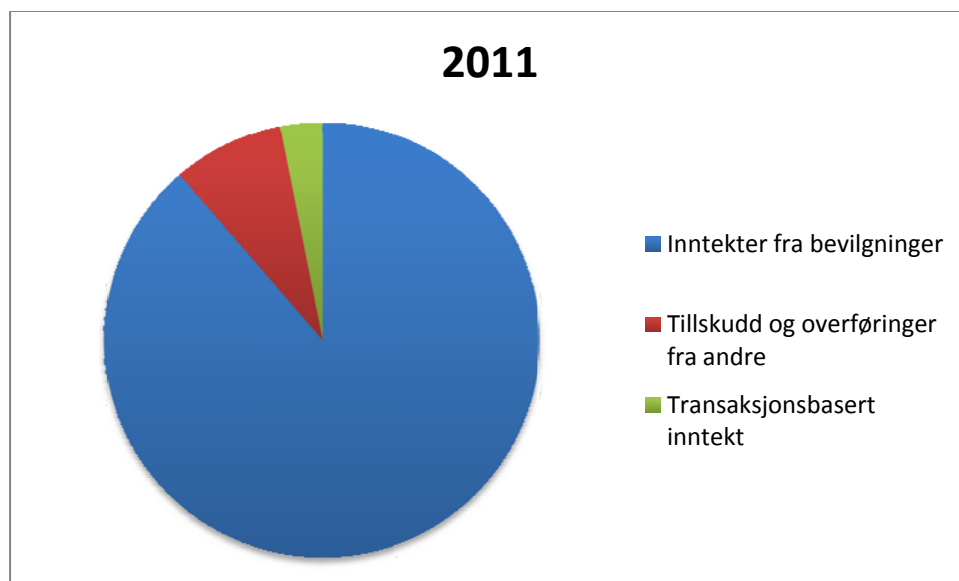
For å beregne omløpshastigheten på kundefordringer, må man kunne skille ut kredittsalg fra inntektene. Kredittsalg er ikke spesifisert i regnskapstallene vi har brukt til våre analyser.

⁹ Møte 30.04.12 med økonomirådgiver ved HSHs økonomiavdeling

Hensynet til hvor mye tid som ville gått med til undersøkelser gjorde at vi valgte å ikke bruke dette nøkkeltallet.

Opptjeningsgrad:

I følge veilederen *Periodisert regnskap i staten* (Senter for statlig økonomistyring, 2009) vil opptjeningsgrad i første rekke gi nyttig informasjon til virksomheter som har betydelige transaksjonsbaserte inntekter. Opptjeningsgraden vil blant annet hjelpe oss med å se endringer i virksomhetskapitalen, som er en følge av gjennomførte, transaksjonsbaserte aktiviteter. HSH har transaksjonsbaserte inntekter, men i 2011 utgjør de kun 3,12 % av de totale driftsinntektene. Her er ett bilde av inntektene til HSH i 2011:



Figur 15. Inntektsfordeling for HSH i 2011

Figur 15 viser at transaksjonsbasert inntekt ikke er en betydelig del av HSHs inntekter. Vi valgte derfor og ikke bruke opptjeningsgrad i vår analyse.

5 Drøfting

HSHs utvikling:

I analysene av HSH kom det fram at inntektene og kostnadene har utviklet seg jevnt i perioden 2007-2011. Både inntekter og kostnader har økt med 17-18 %. Derimot ser vi klare endringer i sammensetningen i kostnader og inntekter.

De to største kostnadspostene – lønn og sosiale kostnader, og andre driftskostnader – har utviklet seg svært ulikt. Andre driftskostnader har i perioden økt med i overkant av 8 % mens lønn og sosiale kostnader har økt med 27 %.

Vridningen av kostnadene kan føre til at HSH bør ha økt fokus på lønnskostnadene. Det som ikke taler for en lavere lønnskostnad i fremtiden er at HSH i sektormål 4 i HSHs *Strategisk plan 2012-2016* (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012) blant annet skal ha fokus på kompetanseutvikling av egne ansatte og vektlegging av høy andel av fast ansettelse. Kompetanseutvikling – dvs. høyere kompetanse blant sine ansatte – kan på sikt føre til høyere årsvervskostnad. Dette kan igjen føre til høyere lønn og sosiale kostnader. En høy andel fast ansatte vil kunne føre til at HSH får mindre fleksibilitet med hensyn til lønnskostnader.

Inntektsfordelingen har også forandret seg. Bevilgingsandelen er noenlunde lik, men inntekter fra bidragsfinansiert aktivitet har overtatt for inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet i BOA-andelen. I HSHs *Strategisk plan 2012-2016* (Høgskolen Stord/Haugesund, 2012) under sektormål 2 sier HSH at de ønsker å utnytte potensialet som ligger i BOA. Inntekter fra oppdragsfinansiert aktivitet har falt drastisk i perioden. Det kan derfor se ut som potensialet i oppdragsfinansiert aktivitet ikke er utnyttet per dags dato. Vi kan også stille spørsmål om hvorvidt BOA kan/bør være en større andel av totale inntekter for å oppnå den finansielle fleksibiliteten HSH ønsker.

HSHs stilling sammenlignet med andre statlige høyskoler:

Vår analyse viser at det generelt er lite som skiller HSH fra gjennomsnittet av statlige høyskoler. Vi fant derimot noen nøkkeltall der HSH skilte seg ut.

Lønnsandelen ligger 1,32 prosentpoeng over gjennomsnittet. Når vi sammenstiller strategisk dokument med lønnsandel så ser vi ingen motsetningsforhold, da en av målsetningene er økt kompetanse. Som nevnt over taler ikke det for en lavere lønnskostnad i fremtiden. Dette vil kunne drive lønnsandelen oppover, forutsatt at ikke andre kostnader øker mer enn lønnskostnaden. Vi vil presisere at vi i denne oppgaven ikke uttaler oss om lønnsandelen til HSH er for høy, vi har kun sett på lønnsandelen målt mot et gjennomsnitt. Men allikevel kan dette være et tall som HSH kan se nærmere på.

Avsetningsandelen til HSH er 7 % under gjennomsnittet i 2011, dette kan være et tall HSH bør se på. Med tanke på at HSH i sitt strategiske dokument fremhever at de ønsker finansiell fleksibilitet, kan økt avsetningsandel være et godt virkemiddel til å oppnå dette.

Et annet virkemiddel til å oppnå finansiell fleksibilitet kan være virksomhetskapitalandelen. Vi har sett en tendens til at HSH har hatt noe høyere virksomhetskapitalandel enn gjennomsnittet, noe som i likhet med avsetningsandel kan føre til økt finansiell fleksibilitet. Virksomhetskapitalandel er et nøkkeltall som vi mener HSH kan bruke til å følge med på om de klarer å nå sitt mål om å utnytte potensialet til oppdragsfinansiert aktivitet.

6 Konklusjon

Vår problemstilling var:

Hvordan har HSHs økonomiske utvikling vært og hvordan er HSHs økonomiske stilling sammenlignet med andre statlige høyskoler?

Vår konklusjon er at HSHs økonomiske utvikling har vært jevn, men sammensetningen av inntekter og kostnader har endret seg. Vår nøkkeltallsanalyse viser også at HSHs økonomiske stilling ikke skiller seg nevneverdig ut fra gjennomsnittet av de andre statlige høyskolene.

7 Kilder

- Baksaas, K. M., & Hansen, Ø. (2010). *Finansregnskap med analyse* (1. utgave. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Banken, K., & Busch, T. (1999). *Analyse av finansregnskapet* (5. utgave. utg.). Oslo: Tano Aschehoug.
- Fangen, K., & Sellerberg, A.-M. (2011). *Mange ulike metoder*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Finansdepartementet. (2010, Juni). *Reglement for økonomistyring i staten*. Hentet April 25, 2012 fra www.regjeringen.no:
http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/Reglement_for_ekonomistyring_i_staten.pdf
- Finansdepartementet. (u.å). *Statlige regnskapsstandarder*. Hentet Mars 28, 2012 fra [Regjeringen.no](http://www.regjeringen.no):
http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/statlig_ekonomistyring/statlige-regnskapsstandarder.html?id=588778
- Forskrift om egenbetaling ved universiteter mv. (2005). *Forskrift om egenbetaling ved universiteter og høyskoler*. Hentet mai 7, 2012 fra www.lovdato.no:
<http://www.lovdato.no/cgi-wift/ldles?doc=/sf/sf/sf-20051215-1506.html>
- Gausen, A., & Gardner, A. K. (2009, Januar). *Økonomiplanlegging, rapportering og styring - Klæbu kommune*. Hentet April 2012 fra Revisjon Midt-Norge:
<http://www.revisjonmidt-norge.no/rapporter/Okonomistyringog-rapporteringKlabukommune280109.pdf>
- Halvorsen, K. (2008). *Å forske på samfunnet : en innføring i samfunnsvitenskapelig metode* (5. utgave. utg.). Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Holme, I. M., & Krohn Solvang, B. (1986). *Metodevalg og metodebruk* (3. utgave. utg.). Oslo: Tano Aschehoug.
- Høgskolen i Vestfold. (2008). *Ledelseskommmentarer*. Hentet mai 8, 2012 fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste:
http://dbh.nsd.uib.no/dbhvev/dokumenter.cfm?tabell_id=408
- Høgskolen i Vestfold. (2010). *Ledelseskommmentarer*. Hentet mai 8, 2012 fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste:
http://dbh.nsd.uib.no/dbhvev/dokumenter.cfm?tabell_id=408
- Høgskolen Stord/Haugesund. (2011, Februar 15). *Ledelseskommmentarer*. Hentet Mars 23, 2012 fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste:
http://dbh.nsd.uib.no/dbhvev/dokumenter.cfm?tabell_id=408

- Høgskolen Stord/Haugesund. (2012, Februar 15). *Ledelsekommentarer*. Hentet Mars 23, 2012 fra Norsk Samfunnsvitenskapelig Datatjeneste:
http://dbh.nsd.uib.no/dbhvev/dokumenter.cfm?tabell_id=408
- Høgskolen Stord/Haugesund. (2012). *Om HSH*. Hentet Mars 19, 2012 fra HSH.no:
http://www.hsh.no/om_hsh.htm
- Høgskolen Stord/Haugesund. (2012, Januar 26). *Strategisk plan 2012-2016*. Hentet Mars 28, 2012 fra HSH.no:
http://ans.hsh.no/adm/studie/OM_HSH/HSH%20Strategisk%20plan%202012_16.pdf
- Høgskolen Stord/Haugesund. (u.å.). *Ledelsekommentarer*. Hentet Mars 27, 2012 fra DBH - Dokumenter: http://dbh.nsd.uib.no/dbhvev/dokumenter.cfm?tabell_id=408
- Jensen, B. (2007, Oktober). *Offentlige velferdsgoder - Økonomistyring, regnskapsprinsipper og New Public Management*. Hentet April 2012 fra BIBSYS nettsted:
http://fulltekst.bibsys.no/hihm/rapport/2007/12/rapp12_2007.pdf
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2010). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (2 ed.). Oslo: Abstrakt forlag.
- Kinserdal, A. (2005). *Finansregnskap med analyse* (13. utgave. utg.). Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Kristoffersen, T. (2005). *Årsregnskapet - en grunnleggende innføring* (2 ed.). Bergen.
- Kunnskapsdepartementet. (2004). *Ot.prp. nr. 79 (2003-2004)*. Hentet april 23, 2012 fra regjeringen.no:
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/dok/regpubl/otprp/20032004/otprp-nr-79-2003-2004-.html?id=393263>
- Kunnskapsdepartementet. (2005). *Hovedinstruks fra Utdannings- og forskningsdepartementet om økonomiforvaltningen ved universiteter og høyskoler*. Retrieved 2012 йил 12-mai from Kunnskapsdepartementet:
http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/dok/lover_regler/reglement/2005/hovedinstruks-fra-utdannings--og-forskni-3.html?id=107604
- Kunnskapsdepartementet. (2007, November 30). *9 Finansiering av universiteter og høyskoler*. Hentet Mars 9, 2012 fra Regjeringen.no:
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/dok/regpubl/stmeld/2007-2008/Stmeld-nr-7-2007-2008-/9.html?id=492626>
- Kunnskapsdepartementet. (2011, Oktober). *Orientering om forslag til statsbudsjettet 2012 for universiteter og høyskoler*. Hentet Mars 19, 2012 fra Regjeringen.no:
http://www.regjeringen.no/upload/KD/Vedlegg/UH/St.prp%201/Orientering_UH_2012_endelig_versjon.pdf

- Kunnskapsdepartementet. (2011, Februar 17). *Statlige høyskoler - regjeringen.no*. Hentet Januar 4, 2012 fra regjering.no:
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/Ryddemappe/kd/norsk/tema/utdanning/hoyereutdanning/Statlige-hoyskoler.html?id=415720>
- Kunnskapsdepartementet. (u.å.). *regjeringen.no*. Hentet april 18, 2012 fra
http://www.regjeringen.no/upload/KD/Vedlegg/UH/%C3%98konomirapportering/Kontrollark_20110414A.xls
- Langli, J. C. (2010). *Årsregnskapet* (9. utg.). Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Mauland, H., & Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. Oslo: Cappelen akademisk forlag.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L., & Mauland, H. (2010). *Regnskap og budsjett i staten - en innføring*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Nasjonalt organ for kvalitet i utdanningen. (u.å.). *Om NOKUT*. Retrieved 2012 йил 20-april from <http://www.nokut.no/no/Om-NOKUT/>
- Nyland, K., & Pettersen, I. J. (2010, April). *Økonomistyring i staten - likhet eller mangfold? - Magma*. Hentet April 2012 fra Magma.no: <http://www.magma.no/oekonomistyring-i-staten-likhet-eller-mangfold>
- Opstad, L. (2006). *Økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Rognsaa, A. (2003). *Prosjektoppgaven - Krav til utforming* (2 ed.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Rundskriv F-20-07. (2007). *Reglement om statlige universiteter og høyskoleers forpliktende samarbeid og erverv av aksjer*. From www.regjeringen.no:
http://www.regjeringen.no/upload/KD/Rundskriv/2007/Rundskriv_F_20_07_vedlegg_1.pdf
- Senter for statlig økonomistyring. (2009, Mai). *Periodisert regnskap i staten*. Hentet Mars 20, 2012 fra viewer.zmags.com:
<http://viewer.zmags.com/showmag.php?mid=wfrgtf&pageid=1>
- Statistisk Sentralbyrå. (2009, Oktober 1). *Flere studenter ved de fleste lærestedene*. Hentet Mars 26, 2012 fra SSB.no: <http://www.ssb.no/utuvh/arkiv/art-2010-01-29-01.html>
- Steen, L., & Olsen, E. (2007, Mai). *Nytteverdi av balansert målstyring som styringssystem i offentlig sektor – Lenvik kommune*. Hentet April 2012 fra Universitetet i Tromsø - [uit.no](http://munin.uit.no): <http://munin.uit.no/bitstream/handle/10037/998/thesis.pdf?sequence=3>
- Universitets- og høyskoleloven. (2005). *Lov om universiteter og høyskoler av 1. april 2005*. Retrieved 2012 йил 19-mars from www.lovdata.no: <http://www.lovdata.no/all/hl-20050401-015.html>

Veileder til rundskriv F-20-07. (2007). *Veileder til reglement om statlige universiteter og høyskolars forpliktende samarbeid og erhverv av aksjer*. From www.regjeringen.no:
http://www.regjeringen.no/upload/KD/Rundskriv/2007/Rundskriv_F_20_vedlegg_2.pdf

8 Figur og tabell liste

8.1 Figur liste

Figur 1. Forskjell i økonomiprosess, forretningsvirksomhet, og offentlige velferdsgoder (Jensen, 2007).....	13
Figur 2. Bevilgningsandel	37
Figur 3. Inntekt fra bevilgning 2007 til 2011	38
Figur 4. Inntekter fra andre enn Kunnskapsdepartementet	38
Figur 5. Inntekter for HSH i 2007 og 2011	39
Figur 6. Lønnsandel.....	40
Figur 7. Årsverkskostnad	42
Figur 8. Resultatgrad	43
Figur 9. Andre driftskostnaders andel av driftsinntekter.....	45
Figur 10. Husleiens andel av andre driftskostnader	45
Figur 11. Avskrivningsandel.....	46
Figur 12. Opprettholdelsesgrad	47
Figur 13. Avsetningsandel.....	48
Figur 14. Virksomhetskaptalens andel av totalkapitalen	51
Figur 15. Inntektsfordeling for HSH i 2011	54

8.2 Tabell liste

Tabell 1. Oppstilling av regnskapstallene for HSH fra 2007 til 2011	34
Tabell 2. Horisontalanalyse av regnskapstallene til HSH fra 2007 til 2011	35
Tabell 3. Vertikal analyse av regnskapstallene til HSH fra 2007 til 2011	36
Tabell 4. Bevilgningsandel.....	37
Tabell 5. Lønnsandel	40
Tabell 6. Årsverkskostnad.....	42
Tabell 7. Resultatgrad	43
Tabell 8. Andre driftskostnaders andel av driftsinntekter	45

Tabell 9. Husleiens andel av andre driftskostnader.....	45
Tabell 10. Avskrivningsandel	46
Tabell 11. Opprettholdelsesgrad	47
Tabell 12. Avsetningsandel.....	48
Tabell 13. Rangering av statlige høyskoler etter avsetningsandel, del 1	49
Tabell 14. Rangering av statlige høyskoler etter avsetningsandel, del 2	49
Tabell 15. Virksomhetskapitalens andel av totalkapitalen.....	51
Tabell 16. Rangering av statlige høyskoler etter virksomhetskapitalandel, del 1	52
Tabell 17. Rangering av statlige høyskoler etter virksomhetskapitalandel, del 2.....	52

9 Vedlegg

Vedlegg 1 - CD