

Kalkyler i vården

– en översikt och ett praktikfall

Anders Carlsson & Otto Werneskog

Abstract:

This thesis investigates management accounting systems in a Swedish health care environment. Through a qualitative case study of an activity-based cost accounting system that was introduced in 1994 at S:t Görans Sjukhus, a large Stockholm hospital, the following questions are addressed:

- What benefits can an activity-based cost accounting system offer the Swedish health care providers?
- What are the potential problems impeding the implementation of such a system?

Main findings: an activity-based cost accounting system can improve the understanding of where costs are generated in the production processes. Comparisons between alternative production processes are improved, and the data may serve as a basis for internal pricing measures. Concerning the second question, difficulty in reconciling the principles of economic control with the culture present in a hospital is identified as the main obstacle to a new management accounting system.

Handledare

Björn Leonardz

Framläggning

8 juni 2006, kl.08:15, sal KAW.

Handelshögskolan i Stockholm

Examensuppsats inom Redovisning och Finansiell styrning, 3100

Våren 2006

Innehållsförteckning

1	Inledning.....	2
1.1	Inledning	2
1.2	Problemområde.....	2
1.3	Syfte.....	3
1.4	Avgränsningar.....	3
2	Arbetsgång.....	5
2.1	Uppsatsens disposition.....	6
3	Kalkyler som beslutsunderlag.....	8
3.1	Kalkylernas syfte.....	8
3.2	Kalkylmetoder.....	8
3.3	Självkostnadskalkylering	9
3.4	ABC-kalkylering	10
3.4.1	Begrepp inom ABC.....	10
3.4.2	Tillvägagångssätt	12
3.4.3	Kritik mot ABC.....	14
3.4.4	Fördelar med ABC	15
3.4.5	Activity-Based Management.....	15
3.5	Kalkyler i tjänstesektorn.....	16
4	Praktikfallet och dess förutsättningar	18
4.1	Förutsättningar för vårdgivare i Sverige.....	18
4.1.1	Uppdragsgivare-landsting	20
4.1.2	Diagnosrelaterade grupper, DRG.....	20
4.2	Fallet S:t Göran.....	21
4.3	Kalkylering på S:t Göran.....	22
4.3.1	Kalkyleringstradition	22
4.3.2	Ledningens mål med ABC-projektet.....	22
5	Analys av ABC-projektet på S:t Göran.....	24
5.1	ABC-projektets funktion.....	24
5.1.1	Analys av vårdprocessen	24
5.1.2	Prissättningsunderlag och internprissättning	27
5.2	Problem i ABC - projektet	28
5.2.1	Upphandlingssituation	28
5.2.2	Utformning av ABC-systemet	29
5.2.3	Kulturskillnader	30
5.2.4	Förankring av kalkylprojekt.....	31
5.3	Reliabilitet och validitet.....	32
5.3.1	Reliabilitet.....	32
5.3.2	Validitet	32
5.4	Reflektioner och frågor för vidare forskning	33
6	Avslutning.....	36
7	Källförteckning.....	37
	Tillägg.....	40

1 Inledning

1.1 Inledning

”Sjukvården granskas sällan på samma sätt, med samma mått och variabler, som analytiker, revisorer, aktieägare och andra intressenter använder för att granska stora företag”.¹ Det är en av bristerna i svensk sjukvård som Stefan Fölster framhåller i ”Den sjuka vården”. Även om det kan diskuteras vilka utvärderingsmetoder som bör användas är frågan fortfarande: används resurserna effektivt i den svenska vården? Vilka metoder finns för att mäta och öka effektiviteten? Att öka produktiviteten var ett av skälen till de marknadsanpassningar som skedde under 90-talets början.² Där är stockholmsmodellens uppdelning av landstingets roll i utförare och beställare ett bra exempel. Landstinget beställer vård av sjukhus och andra vårdgivare,³ som i princip ansvarar för att betalningen täcker kostnaden för den utförda vården. När vårdgivare blev tvungna att ansvara för sitt eget resultat, ökade det interna behovet av effektivitetskontroll. Som en del av effektivitetskontrollen är kostnadskontroll av stor vikt, tillsammans med kvalitets- och intäktsmått. Kostnadskontroll skall inte förväxlas med besparingar, även om besparingar sammanföll med övriga omstruktureringar i stockholmsmodellens exempel.⁴ Syften med kostnadskontrollen är bland andra att effektivisera produktionen, samt ge underlag för beslut om långsiktig inriktning av verksamheten. Ett system som klarar av de uppgifterna samt inte orsakar för stora problem i införandet kan därför anses vara av nytta i den svenska sjukvården.

1.2 Problemområde

Ett sjukhus är i processhänseende en komplex miljö, eftersom produktionen sker i samspel mellan flera avdelningar, som bildar delar i en vårdprocess. Läkare och annan personal använder en stor del av sin tid till uppgifter som inte innebär direkt kontakt med en patient. Där saknas alltså en omedelbar beräkningsmässig koppling till den producerade vården. Tekniskt avancerad utrustning används för ett stort antal olika undersökningar, och detta leder till stora gemensamma kostnader. Det är inte självklart i hur stor utsträckning de olika

¹Fölster, s. 9.

² Intervju, Jönsson, Bengt.

³ Hallin & Siverbo, s. 97.

⁴ Intervju, Jönsson, Bengt.

undersökningarna har påverkat kostnaden för utrustningen. Det är därför ofta komplicerat att fastställa vilka behandlingar och undersökningar som faktiskt har förbrukat resurser i form av personaltid och materiella resurser. I den svenska vården har strävan efter kostnadseffektivitet, som nämnts ovan, ökat i betydelse. Ett antal modeller har utarbetats för att passa varierande krav på ekonomistyrning. Däribland finns den så kallade Kostnad Per Patient-modellen(KPP), som sammanställts i en enhetlig form av landstingsförbundet, i syfte att användas i vården. En annan modell, som vunnit mark i den privata sektorn under senare år, kallas aktivitetsbaserad kalkylering (ABC-kalkylering). Modellen strävar efter att på ett mer verklighetstroget sätt återge förbrukningen av gemensamma resurser, jämfört med traditionella kalkylsystem. ABC-kalkylmodellen har valts ut för studien, eftersom den fått stort genomslag i privata företag, och fördelningen av indirekta kostnader följer enhetliga principer i större utsträckning än i KPP-modellen.

1.3 Syfte

Uppsatsen behandlar införandet av ett nytt kostnadskalkylsystem i form av ABC-kalkylering i en svensk sjukhusmiljö. Detta exemplifieras med den modell som infördes på S:t Görans sjukhus under åren 1994-1995. Vi utreder först om modellen bidrog till att fylla sjukhusets ekonomistyrningsbehov. Vi analyserar sedan problem som uppstod i samband med ABC-projektet på S:t Göran. Syftet med föreliggande arbete är:

1. Att utreda vilka funktioner kostnadskalkyler kan fylla i vården.
2. Att analysera vilka svårigheter som kan uppkomma vid införandet av ett nytt kalkylsystem i en svensk sjukvårdsmiljö.

1.4 Avgränsningar

Kalkyleringens effekter i vården kan studeras på olika nivåer i samhället, från den enskilde patientens upp till en mer övergripande, nationell nivå där kostnader och nytta studeras på ett makroekonomiskt plan. Uppsatsen är avsedd att studera ämnet på vårdgivarnivå, det vill säga sjukhus och vårdinrättningar. Det innebär att lönsamhet och effektivitet studeras inom vårdgivarens väggar, och beställarens kostnadsnivå samt andra mål lämnas öppet.

Vi utreder kostnadssidan i sjukhusets kalkyler, men kvalitetsundersökningar faller dock utanför ramen för denna uppsats. Avsikten är inte att behandla nyttan eller värdet av

produktionen, i den mån det kräver mått på output och/eller kvalitet. I frågor som rör effektivitet i produktionen, antas därför att kvalitet bibehålls, och endast kostnadssidan påverkas. Vidare behandlas inte heller direkta implementeringskostnader för införande av kostnadskalkylsystem.

2 Arbetsgång

En undersökning kan ta två generella former: kvalitativ och kvantitativ. En kvantitativ ansats innebär exempelvis studie av data i form av siffror, antal och mängd, medan en kvalitativ ansats behandlar ord, text och handlingar. Den kvalitativa uppsatsen skiljer sig från den kvantitativa främst därför att man inriktar sig mot insikt, upptäckt och tolkning, till skillnad från hypotesprövning.⁵ Eftersom frågeställningen är av bred karaktär, och avsikten är att upptäcka nya förhållanden som har varit avgörande för utvecklingen hos objektet som studeras, gjorde vi bedömningen att en kvalitativ undersökning utgjorde en lämplig grund för uppsatsen. Uppsatsen är en fallstudie, vilket rekommenderas när avsikten är att frambringa en tolkning i ett sammanhang. Med detta angreppssätt strävar man efter att belysa samspelet mellan viktiga faktorer som kännetecknar fallet.⁶

I den första fasen i uppsatsskrivandet genomfördes en studie av litteratur om sjukvårdsorganisationer, olika kalkylmodeller samt dess införande i olika organisationer. Genom studien byggdes uppsatsens teoretiska referensram upp. För att uppnå detta studerades litteratur på Handelshögskolans i Stockholm bibliotek, dessutom användes databaserna Econlit och Business Source Premier. Databaserna användes för att hitta närbesläktad tidigare forskning.

Intervjuer har genomförts med ett semistrukturerat tillvägagångssätt, det vill säga att intervjuaren har ett antal frågor som man vill ha svar på, men att ordningsföljden mellan frågorna, och intervjuens övriga innehåll, inte är bestämt på förhand.⁷ Eftersom intervjuerna är av semistrukturerad typ fanns möjlighet att utveckla frågor, och låta intervjupersonerna utveckla och förtydliga där det gav ytterligare information. Intervjuerna har genomförts på intervjupersonernas respektive arbetsplatser och har föregåtts av att en kort beskrivning av uppsatsens frågeställning har skickats ut. Frågorna har utgjort en utgångspunkt för intervjun, men har kompletterats med mer specifika frågor som har ställts först under intervjun. Frågorna som ställdes i respektive intervju har utvecklats allteftersom information har lagts till. Ledande frågor har undvikits. I vissa fall bedömdes det nödvändigt att leda intervjupersonen i en viss riktning då ett svar behövde utvecklas eller när ett område verkade

⁵ Merriam, s. 25.

⁶ Merriam, s. 25.

⁷ Merriam, s. 89.

undvikas. Intervjuerna har varit av varierande längd, från en till tre timmar. Efter intervjun har intervjuanteckningarna renskrivits och bearbetats.

Intervjuer har genomförts med personer insatta i ekonomistyrningssystemet på Capio S:t Göran som det ser ut i nuläget, men framförallt hur det såg ut i mitten på 1990-talet. Intervjuer har genomförts med S:t Görans före detta tillförordnade VD, Åke Strandberg, samt tidigare ekonomichefen och IT-chefen Johan Thorwid. De var verksamma i projektet, och är insatta i dess mål, införande, och resultat som uppnått. Andra intervjuade är Magnus Forssblad, VD för Capio Artro Clinic. Vi har även intervjuat Eva Carlén, som nu är tf. controller på Capio S:t Göran, och som beskrev utvecklingen på senare år.

Utgångspunkten var en översiktlig studie av ekonomistyrningen på S:t Göran under 1990-talet och i nuläget. Det framkom att ett intressant exempel på kostnadskalkyler i sjukvården fanns under mitten av 1990-talet, och det kalkyleringsprojekt som då bedrevs. Projektet införde ABC-kalkyler på utvalda delar av sjukhuset, och strävade efter att öka effektiviteten i verksamheten. I samband med att en ny VD för S:t Göran tillträdde 1996, minskades användningen av projektet. I dag har projektet tappat sin betydelse.⁸ Projektet var intressant att studera, eftersom systemet hade övervägts, införts, och sedan avtagit i användning. Det utgjorde därför en möjlighet att studera såväl syften som ledningen hade innan införandet, upplevd nytta av kalkylerna, och problem som uppstod i införande och användning. Projektet som studeras förefaller ha tappat successivt i betydelse över ett antal år, och det är svårt att definiera när det inte längre var i bruk. Klart är dock att engagemanget för projektet minskade ett antal år efter dess införande, och vi definierar 1998 som slut för perioden då projektet var en viktig del av sjukhusets ekonomistyrningssystem.

2.1 Uppsatsens disposition

Uppsatsens första del beskriver syftet med kalkyler inom vården och ger en översiktlig bild av de olika kalkyleringsmetoder som existerar. Här behandlar vi skillnaderna mellan ABC kalkylering och andra vanliga metoder. Således kan denna del ses som en referensram. Innan kalkylering inom det valda praktikfallet studeras närmare görs en genomgång av teorier och forskning inom ekonomistyrning. Vi analyserar också vilka styrkor och svagheter ABC kalkyleringen har som metod (kapitel 3). Detta leder in till en beskrivning av kalkylering

⁸ Intervju, Eva Carlén.

inom svensk sjukvård generellt, samt vad syftet med kalkylprojektet var i praktikfallet (kapitel 4). I analyskapitlet utreds sedan vilka effekter ABC-kalkylering kan få och vilka förutsättningar som måste uppfyllas för att lyckas, men även vilka faktorer som kan leda till problem (kapitel 5). I samband med detta diskuteras metodfrågor. Därefter presenteras slutsatserna som följer av analysen. Uppsatsen avslutas med en bredare diskussion kring kostnadseffektivitet inom sjukvården, och eventuella framtida forskningsområden.

3 Kalkyler som beslutsunderlag

3.1 Kalkylernas syfte

Ekonomistyrningssystem används för att kontrollera de värdeskapande processerna och styra dem mot ökad effektivitet. Effektivitet definieras här som mängden produktion per insatt resurs. I företags ekonomistyrningssystem utgör kostnadskalkylerna en viktig del då de används för att undersöka kostnadssidan i den nämnda effektivitetsberäkningen. Utan ett rättvisande mått på kostnader kan därför inte effektiviteten utvärderas. Kalkylmodeller används mer konkret bland annat som prissättningsunderlag, till lönsamhetsberäkningar, för produktval på kort sikt samt metodval i produktionen på längre sikt.⁹

Hanteringen av omkostnader, även kallat indirekta kostnader, är en av de största skillnaderna mellan existerande kalkylmodeller. Andelen indirekta kostnader ökar också på grund av ökad andel teknik och utrustning i produktionen. Valet av lämplig kalkylmetod är därför starkt beroende av frågan om hur fördelningen av omkostnader ska behandlas. Till omkostnaderna räknas kostnader som inte har en uppenbar anknytning till leveransen av en viss produkt eller tjänst. Till dessa hör exempelvis kostnader för administration, lokalkostnader, marknadsföring, utbildning, redovisning och stabsfunktioner. När en kostnad per producerad enhet ska beräknas är det nödvändigt att beakta både direkta och indirekta kostnader, för att ge en komplett bild av resursförbrukningen.

3.2 Kalkylmetoder

Kalkylmetoden som väljs bör rimligtvis vara den som uppfattas bäst svara mot företagets specifika behov. Som tidigare nämnts är metoden för hantering av indirekta kostnader avgörande i företagets val av kalkylmetod. Omkostnader kan exempelvis föras ut på kalkylobjekt (kostnadsbärare i form av produkter eller tjänster) genom fördelningsnycklar, som approximerar förbrukningen. Fördelningsnycklarna är avsedda att avspegla en relation mellan en direkt kostnad och användning av indirekta kostnader. De kan exempelvis bestå av ett schablonmässigt påslag baserat på arbets- eller maskintid. På senare tid har denna relation kritiserats, med bakgrund av att många omkostnader saknar en så enkel logisk relation till specifika direkta kostnader. ABC-kalkylering hanterar istället indirekta kostnader genom så

⁹ Bergstrand, s. 42.

kallade kostnadsdrivare, som skall ge en mer precis bild av vad som orsakar omkostnaderna. Kostnadsdrivare kan bestå av vad som kallas transaktions- tids- och intensitetsbaserade mått.¹⁰ Det innebär exempelvis för en försäljningsverksamhet att kostnader fördelas per beställning, tid att ta upp beställningen, eller komplexitet i beställningen, i stället för att fördela kostnader efter antal sålda varor eller liknande traditionella fördelningsnycklar. I följande stycken diskuteras de olika metoderna som kan ses som alternativ i kalkylsituationer.

3.3 Självkostnadskalkylering

Självkostnadskalkylering är uppbyggd kring principen att varje produkt eller tjänst ska bära alla sina kostnader till dess att den är levererad och klar.¹¹ Definitionen är tämligen lätt att ta till sig och är den metod som är vanligast förekommande i Sverige.¹² Metoden delar upp kostnaderna i direkta och indirekta kostnader enligt tidigare beskrivning. De indirekta kostnaderna fördelas ut genom fördelningsnycklar och ger upphov till så kallat pålägg. Pålägget skall reflektera vad varje objekt tagit i anspråk. Fördelningsnycklarna kan bestå i:¹³

- Tidsanspråk, t ex arbetstid eller maskintid
- Värdeandel, t ex löner eller materialkostnader
- Orderrader eller liknande.

Metoden är vanligt förekommande eftersom den är allmänt accepterad och länge beprövad inom industrin. Grundtanken, att alla kostnader kan slås ut på produktionens produkter eller tjänster, kan tänkas tilltala många. När det viktigaste målet är total kostnadstäckning, så är självkostnad ett enkelt sätt att nå dit. Djupgående utredningar enbart för kalkyleringen är inte nödvändiga, utan redovisningsdata fyller den största delen av kravet på data.

¹⁰Kaplan & Atkinson, s. 109.

¹¹Bergstrand, s. 45.

¹²Ask & Ax, s. 44

¹³Alnestig & Segerstedt, s. 38.

3.4 ABC-kalkylering

För att anpassa kalkylerna till den alltmer avancerade produktionen i tillverkningsindustrin togs i USA fram en ny princip för fördelning av gemensamma kostnader. I stället för att som vid självkostnadskalkylering fördela ut omkostnader med till exempel lönekostnad som påläggsbas söktes ett alternativ som på ett bättre sätt skulle beskriva den verkliga resursförbrukningen. Med tanke på att lönekostnaderna blev en allt mindre del av den totala kostnaden i och med automatiseringen föreföll det naturligt att leta efter andra fördelningsalternativ.¹⁴ Resursförbrukningen delas upp i aktiviteter, och produktionsprocesserna som har använt sig av de aktiviteterna bär sedan kostnaden.¹⁵ Produktionen som är resultatet av kostnaderna får på så sätt en tydligare kostnad. ABC kan också användas som ett segmenteringsverktyg. Det är alltså möjligt att i ett andra steg räkna ut om kunder eller marknader är lönsamma.¹⁶

3.4.1 Begrepp inom ABC

Den grundläggande begreppsapparaten inom ABC domineras av två termer: aktiviteter och kostnadsdrivare. Aktiviteter utgörs av handlingar och steg i produktionsprocessen som förbrukar resurser. Kostnadsdrivare kan jämföras med fördelningsnyckeln vid självkostnadskalkylering där kostnader fördelas ut på basis av varje produkts resursförbrukning.¹⁷

Aktiviteter

Principiellt kan alla arbetsinsatser inkluderas som leder till mätbara kostnader. Aktiviteter kan i princip vara allt från att föra in data i en journal till att utföra en operation. Detaljnivån på aktiviteterna varierar på grund av verksamhetens utformning och karaktär men bör väljas på en aggregerad nivå som ligger mellan funktion och enskild arbetsuppgift. Flera aktiviteter utgör en process i ett företag.

¹⁴ Samuelsson et al, s. 144.

¹⁵ Kaplan & Atkinson, s. 61

¹⁶ Kaplan & Atkinson, s. 150

¹⁷ Gerdin, s. 66.

Kostnadsdrivare

Kostnadsdrivare utgör kopplingen mellan aktiviteter och produkter. De kan liknas vid påläggsbaserna från självkostnadskalkylering. Valet av kostnadsdrivare är nära kopplat till vilken aggregationsnivå som eftersträvas.¹⁸ Valet som görs kan ses som en avvägning mellan önskad precision och kostnad av att mäta och samla in data. Det är möjligt att identifiera tre olika typer av kostnadsdrivare. Dessa är transaktion, tidsåtgång och intensitet.¹⁹

Transaktion använder sig av antalet gånger något är presterat. Till exempel kan antalet gjorda tester och antalet beställningar användas. Transaktionsbaserade kostnadsdrivare kan betecknas som den enklaste formen och den billigaste att mäta. Den är också den minst precisa eftersom den förutsätter att det går åt lika mycket resurser varje gång en aktivitet utförs. Detta blir ett problem då en enskild produkt eller tjänst kräver relativt mycket av en resurs i förhållande till övriga produkter eller tjänster. Om utrustning måste rengöras maskinellt kan antal rengöringar användas som kostnadsdrivare för maskinens kostnad, när den ska fördelas till vårdtjänsterna som använde utrustningen.

Tidsåtgång representerar den tid som tas i anspråk för att genomföra en aktivitet. Denna typ av kostnadsdrivare kan vara att föredra i de fall då resursförbrukningen inte avspeglas väl av antalet användningar. Om tiden för användningen varierar kraftigt, kan istället använd tid ge en god indikation om hur förbrukningen har skett. Dessa kostnadsdrivare är mera precisa och exakta än föregående grupp men är mer ansträngande att ta fram och applicera eftersom det krävs en undersökning av hur lång tid varje produkt eller tjänst tar i anspråk.

Intensitet är en typ av kostnadsdrivare som blir aktuell när tidsåtgången inte tillräckligt noga beskriver vad kostnaderna grundar sig på. Den är mera specifik än de andra två typerna eftersom den tar hänsyn till den speciella behandlingen av varje enskild produkt. Till exempel kan specialiserad utrustning, som röntgenutrustning, kräva högre utbildad servicepersonal än övrig utrustning. Åtgången tid för servicepersonal är inte tillräckligt exakt för bedömning av kostnaden, eftersom kostnaden per timme skiljer sig mellan olika reparatörer.

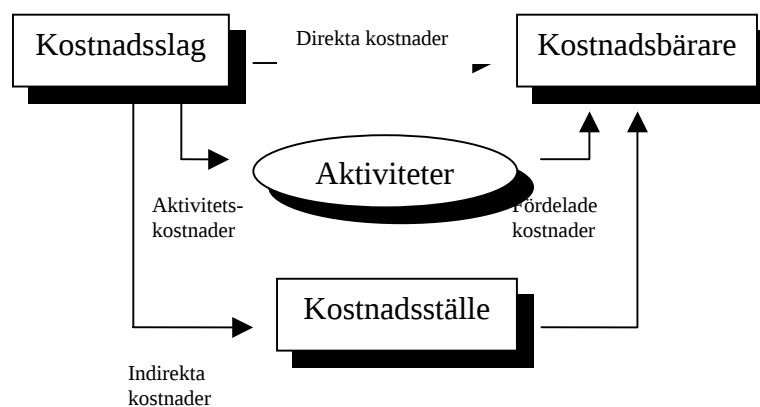
¹⁸ Gerdin, s. 70.

¹⁹ Kaplan & Atkinson, s. 108.

3.4.2 Tillvägagångssätt

Omkostnaderna spåras först med avseende på företagets aktiviteter för att därefter spåras till produkter med hänsyn till hur mycket respektive produktgrupp har utnyttjat och tagit i anspråk vad det gäller kapaciteten av de olika aktiviteterna. Till skillnad från det traditionella sättet att kalkylera, självkostnadskalkylering, används aktivitet som ett mellanled.²⁰ Istället för att schablonmässigt fördela ut samtliga omkostnader spåras resursförbrukningen vidare genom aktiviteter. Eventuella kostnader som inte kan spåras kan antingen fördelas genom kostnadsställen i enlighet med självkostnadskalkylering eller lämnas ofördelade. Se figur 1. Fel! Bokmärket är inte definierat.

Figur 1



Kostnadsfördelning vid ABC. Källa: Andersson (1991)

Bilden illustrerar ABC kalkyleringsmetoden genom tre steg; direkt kostnadsfördelning, aktivitetsfördelning samt schablonfördelning av resterande indirekta kostnader.²¹

Direkt kostnadsfördelning är densamma som vid självkostnadskalkylering. Denna princip används uteslutande för kostnadsposter som är volymberoende, till exempel direkt lön eller direkt material.

Aktivitetsfördelning avser fördelning till kostnadsbärarna beroende på utnyttjandet av företagets resurser. Kvantifieringen av nyttjandet görs via den kostnadsdrivare som är kopplad till aktiviteten. Analogt med ABC teorin ska ett kalkylobjekt som inte tar en viss aktivitet i anspråk inte heller belastas med någon kostnad för denna.

²⁰Andersson, s. 135.

²¹ Samuelson & Westin s. 10.

Efter att ha gjort fördelningen genom dessa två steg återstår dock ofta vissa indirekta kostnader. Detta kan bero på två anledningar, för det första behöver det inte vara kostnadseffektivt att ta med samtliga aktiviteter, ofta utelämnas de små kostnaderna. För det andra kan det vara svårt att hitta passande aktivitet till vissa kostnader. Till denna kategori hör till exempel utbildningskostnader och stabsfunktioner. Det finns två möjligheter att hantera den här typen av problem. Antingen lämnas kostnaderna ofördelade, och det eftersträvas att produkternas överskott skall täcka de resterande kostnaderna, eller så fördelas dessa kostnader med hjälp av traditionella schabloner. Schablonfördelning genom kostnadsställen bör undvikas för att få pålitliga produktkalkyler.²² Därför bör så stor andel av kostnadsmassan som möjligt spåras genom direkt och aktivitetsfördelning.

Outnyttjad kapacitet

ABC-kalkylering skall utföras genom att enbart använd kapacitet belastar produkterna. Övrig kapacitetskostnad står kvar hos den utförande enheten och signalerar att det finns problem med överkapacitet.²³ Det förekommer att man bortser från att maskinens kapacitet inte utnyttjas fullt ut och produkterna får bära kostnaderna för total kostnad inklusive outnyttjad kapacitet. Detta är dock inte optimalt enligt teorin. För att illustrera detta tänker vi oss en analysmaskin i ett laboratorium. Totalt sett kan maskinen användas till tusen analyser om dagen. Olika kliniker på sjukhuset efterfrågar tillsammans fem hundra analyser om dagen. Då används alltså bara hälften av maskinens kapacitet. Tjänsten som tillhandahålls är logiskt sett inte värd mer, för att maskinen står oanvänd halva tiden. Enligt en fullt utvecklad ABC-kalkyl bör kostnader bara avspegla det som produkterna tagit i anspråk. Alltså bör laboratoriet självt stå för kostnaden att maskinen finns till handa under övrig tid. I Sverige har man ofta använt sig en metod för ABC-kalkylering där kapaciteten förutsätts vara fullt utnyttjad.²⁴ I exemplet skulle alltså beräkningarna visa att de beställande klinikerna hade orsakat hela kostnaden för maskinen, och att kostnaden skulle belasta beställarklinikernas produktion. Denna version av ABC-kalkylering är troligtvis lättare att införa när potentiell kapacitet är svår att mäta. Det borde vara lättare att acceptera nuvarande nivå som kapacitetstak, och sedan justera detta om produktiviteten ökar.

²² Samuelsson & Westin, s. 10.

²³ Bergstrand, s. 61.

²⁴ Bergstrand, s. 60.

3.4.3 Kritik mot ABC

Kritiken som har förts fram mot ABC-kalkylering är framförallt kostnaden för införande och uppdatering. I och med att ABC-kalkyleringen kan göras komplex kan också kostnaden bli hög. Följande generella problem har vi påträffat i vår litteraturundersökning av området.

ABC-kalkylering ger en mycket bra långsiktig kostnadsbedömning för företagets produkter och tjänster men den ger egentligen inget underlag till omedelbar prissättning eller sortimentsbeslut. Detta beror på att i ABC-teorin öppnar man för möjligheten att kostnader som inte kan härledas till en specifik aktivitet lämnas ofördelade. Även om alla ABC-kostnader täcks genom intäkterna kan alltså kostnader finnas kvar i produktionsenheterna, som inte har kopplats till en specifik produkt. Prissättning grundad direkt på ABC-teorin kan därför bidra till alltför låga priser.²⁵

En annan vanligt förekommande kritik tar sin utgångspunkt i ett ifrågasättande av huruvida verksamheten är lämplig att indela i aktiviteter. För att indelningen ska vara meningsfull krävs det att aktiviteten återkommer samt att utförandet är likartat. Om företaget istället är mer projektbaserat och utför prestationer som är mer oregelbundna till sin natur blir det problematiskt att införa ABC fullt ut.²⁶

Den produkt eller tjänst som med ABC kalkylering ser ut att vara olönsam kan vara nödvändig i sortimentet som komplement för att skapa ett fullständigt produktutbud.²⁷ Vidare antas det i ABC att på längre sikt är även de indirekta kostnaderna rörliga. Detta kan innebära att ABC underlaget används av beslutsfattare i tron att beslutet att sluta tillverka en olönsam produkt innebär en direkt kostnadsbesparing. Risken föreligger därmed att inte rätt tidsperspektiv tillämpas i användningen av ABC kalkylen.²⁸

Införandet av ABC-kalkylering kan vara en dyr och komplicerad process. Problemet kan ligga i att välja korrekta kostnadsdrivare som är lätta att förstå för anställda samtidigt som de avspeglar vad som ger upphov till kostnader i företaget. Brister i förståelsen för uppbyggnaden av systemet kan komma att utgöra ett allvarligt hot mot de argument som framhålls såsom de viktigaste fördelarna med metoden.

²⁵ Bergstrand, s. 65.

²⁶ Gerdin, s. 124.

²⁷ Bergstrand, s. 65.

²⁸ Andersson, s. 139.

3.4.4 Fördelar med ABC

Aktivitetsbaserade kalkyler ger en mer detaljerad och nyanserad produktkalkyl än vid självkostnadskalkylering eftersom de schablonmässiga fördelningarna då undviks.²⁹ Det kan nämnas att ABC-kalkyler anses lämpliga bland annat för långsiktig lönsamhetsbedömning.³⁰

Det anses vara lättare att engagera medarbetare med hjälp av denna typ av kalkyler än vid påläggsbaserade kalkyler. Detta beror på att medarbetarna som bidrar till processen känner igen sitt arbete uttryckt som aktiviteter i det nya kalkylsystemet och som en följd blir de mer intresserade och delaktiga. En viktig förutsättning för att denna positiva effekt är dock att ABC kalkylerna utformas så att man uppmärksammar och förstår vilka moment och processer som är avgörande för verksamheten.³¹

ABC åskådliggör vilka resurser som tas i anspråk på ett tydligt och enkelt sätt. Logiken är att produkterna ska bära kostnaderna för de aktiviteter som de drar nytta av. Det produkterna inte drar nytta av ska de heller inte betala för. Vid överkapacitet blir detta särskilt påtagligt,³² även om inte alla ABC-system tar hänsyn till outnyttjad kapacitet och därmed inte fullt ut når målet.

I övergången till ABC-kalkylering krävs det att företaget analyserar sina kostnader och framförallt produktprocesserna på ett mycket noggrant sätt för att hitta de mest rättvisande aktiviteterna och kostnadsdrivarna. Detta kan bidra till ett ökat kostnadsmedvetande och därmed ökad lönsamhet. Vi tolkar detta som att ABC har potential att inte enbart ses som ett besparingsprojekt, utan även som en ansats att öka produktiviteten genom ökad förståelse för hur produktionen egentligen går till.

3.4.5 Activity-Based Management

ABM, activity-based management, innebär först och främst en ändring av fokus från produkt till process. Syftet är att effektivisera kostnadsdrivande processer, till skillnad från produkter.

²⁹ Bergstrand, s. 59.

³⁰ Bergstrand, s.44.

³¹ Bergstrand, s. 59.

³² Bergstrand, s. 61.

Genom att förbättra processer blir produktionen mer kostnadseffektiv. Målet är inte enbart att beräkna kostnader för prissättning, utan även att ändra och förbättra processerna i sig. Genom att ekonomistyrningen är baserad på aktivitetsnivå med ABM används huvudsakligen information framtagen genom ABC kalkylering. Strävan är att göra produktprocesser, inte bara kalkylobjekten i sig, mer effektiva och mindre resurskrävande.³³

3.5 Kalkyler i tjänstesektorn

För att få en bättre bild av de problem som kan uppstå i samband med kalkyler i vården tas här upp forskning kring tjänstesektorn. Analysen av tjänster utgår ofta ifrån att det finns skillnader i egenskaper mellan produkt och tjänst. Att vara producent av en tjänst ställer särskilda krav för att lyckas.³⁴ En tjänst kan anses ha följande egenskaper som är centrala till skillnad från produkttillverkning.³⁵

- Tjänster kan ofta beskrivas som en samling mindre deltjänster vilket gör att studier är intressanta både på helhets- och delnivå. Detta tolkas som att processen är intressant både till sin helhet samt hur delarna är utformade, och att en uttömmande analys studerar båda nivåerna.
- Tjänster är i sin natur mer abstrakta och svårfångade än produkter. Till detta kommer kundens förväntningar som en avgörande faktor huruvida tjänsten upplevs som tillfredställande. Vissa områdens output kan inte mätas, i de fallen är det mindre intressant att mäta inputs. Det är ett synsätt som i grunden kritiserar användningen av kalkyler på områden där produktionen är så pass svår att mäta som i vården. En stor del av syftet med kostnadsbestämning försvagas när problem uppstår i att jämföra värdet av den producerade tjänsten. Sjukvården har dock redan idag en stor mängd kvalitetskontroller, och jämförelser görs löpande på kvalitén hos olika vårdgivare. Det är därför rimligt att anta att man i någon utsträckning kan bestämma kvalitén hos producerad vård, och jämföra denna med framtagna kostnader.
- Kunden och producenten är ofta båda delaktiga i produktionen av tjänsten. Detta ställer särskilda krav på kommunikation dem emellan. Synen på produktionen av vård

³³ Gerdin. s. 140f.

³⁴ Kullén, s. 59.

³⁵ Edvardsson & Thomasson, s. 23f.

som ett samspel mellan flera parter gör att relationen mellan vårdgivare och patient blir viktig. I enlighet med uppsatsens avgränsningar noterar vi den karaktäristiska situationen, men studerar det inte vidare.

4 Praktikfallet och dess förutsättningar

4.1 Förutsättningar för vårdgivare i Sverige

Historiskt sett har den svenska vården dominerats av anslagstänkande, och först under början av 1990-talet har en beställar-utförarstruktur börjat komma in i debatten. Den så kallade Stockholmsmodellen infördes 1992-1995 inom Stockholms läns landsting, och innebär bland annat en uppdelning i beställare och utförare, och att sjukhusen skall konkurrera sinsemellan.³⁶ Beställar-utförarstrukturen innebär att en avgränsning skapas mellan de aktörer som finansierar vården och de som producerar den. Beställaren ställer krav på vilken verksamhet som skall bedrivas, och erbjuder ersättning. Stockholmsmodellen hade som mål att leverera ”mer vård för pengarna”³⁷, genom att resurser skulle omfördelas dit de användes mest effektivt. Stockholmsmodellen infördes i en situation då sjukhusen drevs med kraftiga underskott jämfört med uppställda budgetmål.³⁸ Den ökade produktiviteten ledde till att ett större antal behandlingar utfördes, till tidigare prisnivåer. Landstingets kostnader ökade därför kraftigt, och 1994 infördes ett besparingsbeting. Det sammanföll med en mer negativ inställning till modellen och dess användningssätt hos vårdpersonalen.³⁹ Det förefaller troligt att besparingarna har påverkat bilden av Stockholmsmodellen. Att få mindre kompensation från landstinget för ökad produktion bör ha bidragit till att modellen sjönk i popularitet. Detta kan också ha påverkat bilden hos sjukvårdspersonalen av andra reformer baserade i marknads- och företagstänkande.

Marknadstänkandet har ökat inom sjukvården under de senaste årtiondena, men samtidigt har ett motstånd mot en ökad sammankoppling av medicinska aktiviteter och företagande uppstått.⁴⁰ Motståndet mot en marknadsekonomi i vården vänder sig alltså inte enbart mot konsekvenser och effekter av tankesättet, utan också konceptet att behandla medicinsk verksamhet som något som kan värderas i pengar. I den politiska debatten kan också spår av samma inställning märkas, tydligast i stopplagen mot privatisering av akutsjukhus som infördes 2002. Stopplagen innebär bland annat att företag som drivs i vinstsyfte inte får driva akutsjukhus på uppdrag av offentliga beställare. Åsikten att marknadstänkande är negativt för

³⁶ Garelius & Svensson, s 8.

³⁷ Charpentier & Samuelson, s 1.

³⁸ Intervju, Jönsson, Bengt.

³⁹ Charpentier & Samuelsson, s. 35.

⁴⁰ Nordgren, s. 67.

vården är inte därmed den enda existerande, men förefaller vara relativt vanligt förekommande.

Sjukvårdsorganisationen kan beskrivas som tre olika världar, den professionella⁴¹, den administrativa, och den politiska.⁴² Hallin & Siverbo beskriver här en modell för sjukvården, och hänvisar bland annat till Östergren & Sahlin. Aktörerna inom de olika världarna tillskrivs olika värdesystem, som väl passar in på övrig information som vi har tillhanda om svensk sjukvård. Med undantag för den politiska domänen, som inte ingår i uppsatsens område, eftersom enbart sjukhusinterna frågor behandlas, ger modellen en intressant bild av vad som eftersträvas i olika delar av organisationen. Den är intressant eftersom begreppen effektivitet och framgång definieras olika för de olika grupperingarna, vilket kan orsaka konflikter när begreppen ska mätas på ett enhetligt sätt. Beskrivningen av grupperna är avsedd att tolkas relativt de övriga grupperna, och inte som att de har helt åtskilda värderingar. Beskrivningen av de olika världarna och deras aktörer är anpassad från Hallin & Siverbo.

Det professionella området inkluderar sjukvårdspersonal, och det är i huvudsak läkarna som är normgivande. I verksamheten blir läkarnas värderingar de centrala, och läkaretiken är en del av dessa värderingar. Framgång inom området mäts i termer av kvalitet på vården som erbjuds patienterna samt hur väl man passar in i de etiska normer som är rådande inom läkaryrket. Läkare och övrig sjukvårdspersonal är i närmare kontakt med patienter jämfört med till exempel administrativ personal. Genom den nära kontakten står den enskilda patientens omhändertagande naturligtvis i fokus. Det är alltså vården av den enskilda patienten som står i centrum, och framgång innebär en hög kvalitet på vården av de patienter som befinner sig inom vårdgivarens sfär. Läkarnas värdesystem innebär att gruppen i första hand känner lojalitet med patienter och den egna gruppen, och inte den egna organisationens övriga delar.

I det administrativa området är bakgrunden hos nyckelpersonerna en annan. Där är vanligare med ekonomer, socionomer och andra yrkesgrupper som har andra normsystem än sjukvårdspersonal, och de kan ha arbetat inom andra områden än vården. Här tillskrivs effektivitet högre värde, och mängden vård som levereras per krona är ett mått på framgång. Att producera vårdtjänster på ett effektivt sätt, samt att prioritera mellan olika vårdtjänster för

⁴¹ Avser sjukvårdsprofessionen.

⁴² Hallin & Siverbo, s. 55-59.

att så många patienter som möjligt ska få den vård de efterfrågar är centralt för gruppen. Gruppen tar till sig idéer från näringslivet, och marknadsanpassningar kommer ofta därifrån. Den administrativa funktionen skall inte förväxlas med ledning. Administration finns på alla nivåer av ett sjukhus, och inte enbart eller ens med nödvändighet i toppen.

4.1.1 Uppdragsgivare-landsting

S:t Görans bedrev största delen av sin verksamhet gentemot ett avgränsat upptagningsområde som är kontrakterat med landstinget.⁴³ Sjukhuset agerar som primär vårdgivare. Den största delen av S:t Görans sjukvård kan alltså inte prissättas omedelbart, utan enbart genom en långsiktig förhandling av landstingsavtalet. Ersättning utgår i linje med Stockholmsmodellen, och beräknas med bas i DRG-systemet, som diskuteras nedan.

4.1.2 Diagnosrelaterade grupper, DRG

Diagnos relaterade grupper, eller DRG, är ett system för klassifikation av diagnoser, som grupperar olika sjukdomsfall efter typ av åkomma och genomsnittligt kostnadsläge.⁴⁴ Idag använder flera landsting ett DRG-system för verksamhetsuppföljning och planering. Av intresse för uppsatsen är dess roll som intäktsavgörande medel, då varje grupp tilldelas en individuell betalning.

För varje diagnosrelaterad grupp kalkyleras en genomsnittlig kostnad, som används som grund för beräkningar av ersättning till sjukhus. Varje grupp av behandlingar kostnadsbestäms och utifrån kostnaden tilldelas en DRG-vikt. DRG-viktningen är som ett slags poängsystem där varje sjukvårdsinsats får ett visst antal poäng. Efter att ha fastställt antalet poäng för en viss behandling multipliceras DRG-vikten med ett förutbestämt belopp som fastställts av det egna landstinget. Detta belopp kan liknas vid begreppet basbelopp, eftersom det fastställs av det lokala landstinget, och multipliceras med en vikt för att få fram ersättningen för en specifik behandling eller undersökning. I övrigt justeras ersättningsbeloppet i särskilt vårdintensiva fall, så kallade vårdtidsytterfall.⁴⁵ Dessutom har varje sjukhus en egen faktor som ökar eller minskar det erhållna beloppet för ett givet behandlingstillfälle.⁴⁶ Detta är tänkt att avspegla exempelvis de högre kostnader som akutsjukhus har, eftersom deras patienter inte

⁴³ Intervju, Magnus Forssblad.

⁴⁴ Slutrapport från Landstingsförbundets KPP-projekt, s. 16.

⁴⁵ Bergström & Lund, s. 28.

⁴⁶ Intervju, Magnus Forssblad.

är möjliga att planera för i samma utsträckning samt generellt har en högre vårdkostnad än mindre akuta patienter i samma vårdkategori. Grunddata för bestämning av gruppens normalkostnad inhämtas från sjukhusens egna uppskattningar och beräkningar. Uppskattade åtgångna resurser kan variera mycket, även när samma behandling avses.⁴⁷

4.2 Fallet S:t Göran

S:t Göran är ett akutsjukhus på Kungsholmen i Stockholm, som idag är primär vårdgivare åt 400.000 stockholmare i Akalla, Bromma, Ekerö, Husby, Hässelby-Vällingby, Kista, Kungsholmen, Norrmalm, Rinkeby, Spånga, Tensta och Östermalm. Sjukhuset tillhandahåller akut vård samt planerade behandlingar.⁴⁸ S:t Görans sjukhus var det första akutsjukhuset i Sverige som ombildades till aktiebolag, 1 januari 1994. Sjukhuset hade fram till ombildningen drivits direkt av Stockholms läns landsting, och den nya ledningen ville utveckla sjukhuset och visa att det fungerar att driva sjukhus i form av bolag. Bolaget ägdes under den tiden av Stockholms läns landsting till 100%, men drevs enligt beställar-utförarmodellens principer. Det är än idag ett av få privatägda akutsjukhus i Sverige. Avtalet med landstinget stipulerar att man skall behandla patienter som hör till upptagningsområdet.⁴⁹ En stor del av sjukhusets verksamhet är därför baserad på ett långsiktigt och brett kontrakt. Perioden som behandlas i föreliggande arbete tar sin början med bolagiseringen 1994 och slutar 1998, då projektet kan anses ha tappat sin betydelse.

Vårdpersonal har traditionellt haft en stark ställning, och det finns en tradition att läkare får ledande positioner, som till exempel klinikchefer.⁵⁰ Uppfattningen förefaller vara att en läkare kan ta till sig tillräckliga ekonomiskunskaper för att fungera i chefsjobbet men en ekonom kan inte med rimliga insatser ta till sig tillräckligt mycket medicinsk fackkunskap för att fungera i chefsjobbet.⁵¹

S:t Görans Sjukhus har idag ett antal olika kliniker och en egen serviceorganisation, som omfattar medicinsk teknik och klinisk fysiologi samt sjukhusservice. Förutom klinikerna och den medicinska serviceorganisationen finns en sjukhusstab som inkluderar

⁴⁷ Intervju, Magnus Forssblad.

⁴⁸ www.stgoran.se

⁴⁹ Intervju, Åke Strandberg.

⁵⁰ Intervju, Åke Strandberg.

⁵¹ Intervju, Åke Strandberg.

ekonomiavdelning, inköpsavdelning, HR-avdelning, chefläkarstab, informationsstab, och en IT-avdelning.

4.3 Kalkylering på S:t Göran

4.3.1 Kalkyleringstradition

Tidigare kalkylmodeller har baserats på schablonmässig fördelning av kostnader. De delade likheter med traditionell självkostnadskalkylering och nivån av sofistikerad var mycket varierande på olika avdelningar.⁵² Det var viktigt för en avdelning att få täckning för alla sina kostnader, och detta var ett av de främsta målen. Laboratorierna hade exempelvis självkostnadssystem, men systemen skilde sig mellan de olika enheterna. DRG-systemet användes ofta som grund för beräkningarna, eftersom landstinget efterfrågade kostnadsdata om vården presenterade i enlighet med DRG-systemets principer. När den informationen fanns tillgänglig var det nära tillhands att även använda den för övriga ekonomistyrningsändamål.⁵³

4.3.2 Ledningens mål med ABC-projektet

Efter att ha genomfört intervjuer med insatta personer inom organisationen har vi noterat ett antal motiv till förbättringsansatsen inom kalkyleringsområdet som inleddes i mitten av 1990-talet. För ledningen var det viktigt att analysera hela vårdprocesser ur ett kostnadsperspektiv, för att förstå vilka behandlingar, undersökningar och framförallt vilka steg i processen som drev kostnaderna för sjukhuset som helhet. I linje med det målet ville man också möjliggöra benchmarking av olika vårdenheter som utförde samma tjänster och tydliggöra kopplingen mellan resursförbrukning och utförd vård för medarbetare i alla nivåer i organisationen. Dessa motiv grundade sig i en önskan om att få bättre information om hur vårdprocesserna fungerade, och vilka delar av processerna som kunde utföras mer effektivt eller ersättas med andra metoder. Som ett led i verksamhetens effektivisering infördes internprissättning där varje arbetsmoment i vårdprocessen får en prislapp. På detta sätt ökade kostnadsmedvetandet inom organisationen. Internpriser sågs som en av de viktigaste anledningarna till att införa ett ABC-system.⁵⁴

⁵² Intervju, Johan Thorwid.

⁵³ Intervju, Johan Thorwid.

⁵⁴ Intervju, Magnus Forssblad.

Vidare var det av intresse att skapa ett prissättningsunderlag gentemot yttre beställare och ett lönsamhetsunderlag vad gäller elektiv⁵⁵ vård, eftersom den typen av vård inte av självklarhet ingår i vårdgivarens avtal med landstinget, och utförandetidpunkten är mer flexibel från sjukhusets sida. Detta är dock ett område som växte kraftigt efter vårdgarantins införande 1992⁵⁶, och bör ha varit av mindre intresse i början av projekts livstid.

Det kan alltså konstateras att sjukhusledningen på S:t Görans sjukhus hade ett flertal mål med att införa ABC-projektet. Sammanfattningsvis var dessa: att analysera vårdprocesserna mera ingående med avseende på kostnader, att jämföra olika behandlingssätt för att få mer information om hur de fungerade, att öka kostnadsmedvetandet inom organisationen genom internprissättning samt att få fram ett prissättningsunderlag för yttre beställare.

⁵⁵ Elektiv vård innebär sådan vård som inte är akut, utan kan schemaläggas och mängden varieras i större utsträckning.

⁵⁶ Svenson & Garelius, s. 9.

5 Analys av ABC-projektet på S:t Göran

Med utgångspunkt i vad ledningen ville uppnå med det nya systemet ställer vi frågan om det nya kalkylsystemet bidrog till att fylla organisationens ekonomistyrningsbehov. Här jämförs tidvis med principer från självkostnadskalkylering, i syfte att belysa effekter som inte kan uppnås genom traditionella kostnadskalkyler. I arbetet lyfter vi också fram tanken att förbättringar inom kalkylområdet även kan uppnås utan nya teoretiska modeller. Under analysens andra del studerar vi de problem som uppstod under projektets aktiva tid. Problem som vi tar upp är bland annat meningsskiljaktigheter om projektets nytta vilket tolkas i termer av kulturella skillnader inom organisationen. Vi tar även upp problem som har sin grund i dålig förankring av förändringsprojekt hos den personal som påverkas och förväntas bidra till systemets utveckling.

5.1 ABC-projektets funktion

5.1.1 *Analys av vårdprocessen*

Självkostnadskalkyler fördelar indirekta kostnader till kalkylobjekt, genom schabloner. Aktiviteterna som studeras i ABC-kalkylering anses ha en närmare koppling till verksamheten. Användandet av ett ABC-system som grund för sättet att kalkylera innebär att anknytningen blir större till tjänsten/produkten och de processer som bidrar till ökat värde, jämfört med när självkostnadskalkylering används. Som nämndes i stycke 3.4, utgår ABC-kalkylering från en analys av verksamhetens processer. I slutledet belastar kostnaderna samma kostnadsbärare, det vill säga produkter och tjänster, men tonvikten i analysen läggs på produktionsprocessen. Processerna och deras beräknade kostnader kan med högre precision jämföras med det värde patienten får ut vården, alternativt ett pris som exempelvis landstinget betalar, och därför utgör analysen ett bättre beslutsunderlag på vårdgivarnivå. Det ansågs vara viktigt på S:t Göran att studera processen ingående, för att få en bra bild av kostnadsstrukturen på sjukhuset.⁵⁷

De beräknade kostnaderna för sjukhusets produktionsprocesser användes till exempel när man identifierade trånga sektorer i den kirurgiska kliniken. Projektgruppen studerade de vanligaste kostnaderna för att utföra en operation, och fann att den viktigaste kostnadsdrivaren var operationsteamets använda tid. Kostnaden för att driva en operationssal var tidigare inte lika väl känd, men man kunde få ökad precision i den beräkningen med hjälp av ABC-

⁵⁷ Intervju, Johan Thorwid.

kalkyleringsprojektet. Kostnaden för att ha extra salar visade sig vara liten i förhållandet till vad det kostade per tidsenhet att operationsteamet inte kunde arbeta. När man upptäckte att operationsteamets tid var den i särklass viktigaste faktor, beslöt man att utöka det tillgängliga antalet operationssalar.⁵⁸ Resultatet blev att även när operationerna fick bära kostnaden av att ha extra salar redo, blev totalkostnaden lägre med den mer effektiva användningen av teamets tid. Att processen var fokus för kalkylen bidrog alltså till att särskilja delar av produktionskostnaderna, och ge information för effektivisering av produktionen.

Varje patient behandlas i en produktionsprocess av vård, och är upphov till en mängd olika kostnader i olika delar av organisationen: löner för läkare och sjuksköterskor, tekniker i labb och röntgen, administrativ personal, och en ökning av belastning på lokaler och infrastruktur. Genom att processen blir korrekt kostnadssatt till sina delar blir det möjligt att analysera delarna och utföra processen på ett effektivare sätt. Eftersom samma resultat ofta kan uppnås på olika sätt i den här typen av tjänster, kan en korrekt prissättning av potentiella delar av processen, exempelvis röntgen och provtagning, leda till en effektivare resursanvändning.

I användningen av ABC-projektet upptäcktes att på akutavdelningen togs en majoritet av patienterna inledningsvis om hand i tre processer. Beroende på om patienterna sökte för besvär i mage, bröst, eller hade brutit något, var de inledande undersökningarna snarlika. Att effektivisera de kostsammaste aktiviteterna i så vanligt förekommande processer är av stor vikt för den sammantagna kostnadseffektiviteten. Exempelvis är det av stort intresse att avgöra hur många röntgenbilder som skall tas tidigt i undersökningen av patienten. Antingen beställer läkaren en bild i taget, studerar den och beställer sedan kompletterande bilder, vilket kan kräva flera analysomgångar. Ett annat alternativ är att ta flera kompletterande bilder från början, i syfte att någon eller några av bilderna skall vara tillräcklig för att ställa diagnos och bestämma eventuell behandling. Vilket av alternativen som är lämpligt beror givetvis på patientens behov, men för att tillgodose dessa så gott som möjligt är det också av intresse att bedöma hur mycket resurser som tas i anspråk. Man ville då från sjukhuset studera hur kostsamt det var att läkaren skulle sätta sig in i fallet, studera röntgenbilden, och eventuellt beställa fler. Detta vägdes emot kostnaden dels för att ta en röntgenbild när patienten väl är på plats, dels omställning av apparatur för en ny patient. Att göra röntgenundersökningar identifierades på S:t Görans som en viktig aktivitet i processen för vissa patientgrupper.

⁵⁸ Intervju, Johan Thorwid.

Genom att väga den totala kostnaden per process mot andra alternativ för en given patientgrupp, kunde sjukhuset bättre prioritera mellan alternativa processer.

Kalkylerna som infördes på sjukhuset baserades på samma principer på alla kliniker som införde dem, och detta menar vi ökade möjligheten till jämförelser mellan enheter med likartad verksamhet. Som ett exempel undersökte projektgruppen laboratorietjänster inom sjukhuset, och man upptäckte att kostnaderna för att utföra samma analys var 15 % högre i ett av laboratorierna.⁵⁹ Genom man uppmärksammade skillnaden i kostnad, och därför studerade processen i detalj, kunde problemet identifieras. Den mer ingående analysen av kostnadsstrukturen som utfördes ledde därför till en effektivisering i analysprocessen.

Att organisationen genomför ett ambitiöst projekt inom ABC-kalkylering kan i och med nytänkandet kring kostnadernas ursprung leda till förbättringar som principiellt skulle kunna ha uppnåtts med självkostnadskalkylering.⁶⁰ Vi tolkar detta som att det i många fall inte är enbart den tekniskt förbättrade kalkylmodellen som är upphov till förbättringen, utan också att kalkyleringen flyttas högre upp på dagordningen. Diskussionen på S:t Görans kring vilka aktiviteter som egentligen ger upphov till kostnaderna gav i likhet med detta bränsle för den interna debatten om hur vårdprocesserna bör vara utformade.⁶¹ I våra intervjuer har det framkommit att projektet i sig bidrog till att personalen på sjukhuset undersökte och kommenterade sin egen verksamhet ur ett ekonomiskt perspektiv. Kalkylsystemet kritiserades ofta till sin utformning, men även det lyfter fram frågan om kostnadernas ursprung. Kostnaderna lades på enheter där de gick att påverka, som till exempel enskilda laboratorier, eller andra avdelningar, förefaller på det sättet ha bidragit till att processen i sig ifrågasattes. Genom att processtankesättet används i verksamheten ökade det i betydelse för medarbetarna. I den mån vårdpersonalen engagerades i kalkylernas utformning spreds kunskap om syfte och metodik bakom systemet. Processtankesättet fick därmed i vår tolkning en ökad spridning inom organisationen. Diskussionerna kring projektet förefaller därför också ha varit värdefulla, utöver den förbättrade informationen på central nivå.

⁵⁹ Intervju, Åke Strandberg.

⁶⁰ Bergstrand, s. 60.

⁶¹ Intervju, Johan Thorwid.

5.1.2 Prissättningsunderlag och internprissättning

ABC-kalkylering anses lämplig för internprissättning av olika steg i behandlingsprocessen.⁶² Att införa internpriser utan en grundlig utredning av vilka kostnader som egentligen orsakas av att en tjänst utförs eller att en vara produceras, kan allvarligt skada verksamheten, då delar av processen utförs på fel ställe, eller på andra sätt suboptimeras. Internpriser kan förstärka effekterna av ett undermåligt kostnadskalkylsystem.⁶³ Om priserna inte är korrekta kan detta sänka trovärdigheten hos systemet, och minska uppmärksamheten på beräknade kostnader hos de olika avdelningarna. Detta gör att en korrekt utförd kostnadskalkyl är av ännu större vikt när internpriser förstärker effekten. Att stödja internprissättningen och införa priser med god styreffekt var en avgörande faktor bakom ABC-projektet på S:t Göran.⁶⁴ En utredning gjordes exempelvis över hur marginalkostnaderna ändrades för de olika klinikerna vid olika volymer. Rörliga kostnader ändrades inte linjärt med volymen, utan kapacitetstak i form av lokaler, nyanställningar, och liknande gjorde att marginalkostnaderna kunde variera kraftigt mellan olika nivåer av beläggning. De aktivitetsbaserade kalkylerna bidrog där till ökad precision i identifikationen av vilka patientnivåer som minimerade kostnaden per utförd behandling. Ökad precision i marginalkostnadsbedömningarna bidrar till att sjukhuset på ett bättre sätt kan planera, i synnerhet för elektiv vård. Den elektiva vården, som kan schemaläggas med större frihet, erbjuder särskilt bra möjligheter att variera beläggningen på olika avdelningar beroende på marginalkostnaden.

Kortsiktiga avtal med andra landsting än Stockholms har ökat i betydelse för S:t Göran, och den utvecklingen tog troligtvis sin början 1992 med vårdgarantins införande. Vi kan inte uttala oss om till vilken utsträckning den utvecklingen kan ha förutsetts av ledningen 1994, men det förefaller troligt att informationen som genererades i ABC-projektet gav sjukhuset en större säkerhet i senare förhandlingar. Sjukvård som säljs bland annat till landstingen runt om i landet för att uppfylla den så kallade vårdgarantin är en del av sjukhusets verksamhet. När köerna blir oacceptabelt långa i ett visst landsting köper landstinget ofta behandlingsplatser av olika vårdgivare utanför den egna verksamheten. Detta utgör idag en viktig del av S:t Görans intäkter.⁶⁵ Kostnadskalkyler kan användas som en referenspunkt att jämföra erbjudna priser eller marknadspriser med. Sjukhuset kunde genom ABC-kalkyleringen på ett mer genomarbetat sätt analysera kostnaderna som uppstår genom den utförda vården, och väga

⁶²Bergstrand s. 93.

⁶³Bergstrand, s. 98.

⁶⁴Intervju, Johan Thorwid.

⁶⁵ Intervju, Åke Strandberg.

detta mot erbjudna priser. Man kunde därmed använda den egna kapaciteten mer effektivt, genom att sälja vård utanför det ordinarie kontraktet med Stockholms läns landsting när så var möjligt. Att kalkylerna stärkte sjukhusets informationsläge i förhandlingarna med landstingen är en positiv effekt, som förefaller ha uppkommit efter införandet.

När förhandlingar sker för kontraktet med Stockholms läns landsting som helhet finns det en viss flexibilitet i enskilda produkters lönsamhet. Det är först och främst nödvändigt att säkerställa kostnadstäckning och tillräcklig vinstmarginal i kontraktet som helhet.

Landstinget erbjuder fastställda priser för behandling, genom DRG-systemet. En jämförelse med dessa priser ger sjukhuset information om vad som kan vara lönsamt på längre sikt. Det måste dock beaktas att de erbjudna priserna kan ändras, och att långsiktiga investeringar kan påverkas av yttre faktorer, till exempel politiska beslut.

5.2 Problem i ABC - projektet

Avsikten med följande stycke (5.2) är att diskutera konflikter och problem som uppstod under projektets gång. Det är tänkt att användas som en beskrivning av problem som uppstod under projektets gång, och ge en indikation på vilka tänkbara problem som kan uppstå i användningen av kostnadskalkylsystem i svensk sjukvård. Avsikten är inte att utreda på vilket sätt projektet tappade i betydelse, att för sjukhuset värdera den minskade betydelsen av projektet, eller bestämma vad som ledde fram till den nya situationen. Genom att studera vilka problem som uppstod i projektet drar vi slutsatser om vilka hinder som finns för ökad användning av kostnadskalkylering i svensk sjukvård.

5.2.1 Upphandlingssituation

Marknaden som S:t Görans agerar på är begränsad av politiska system i högre grad av de flesta, eftersom man inte bara följer politiskt tillkomna spelregler, utan säljer större delen av sin produktion till en enda kund, landstinget. Utöver den kontrakterade behandlingen som Stockholms läns landsting har beställt utfördes även en mindre del korttidskontrakt bland annat med andra landsting. Dessa kontrakt har senare blivit av ekonomiskt värde för sjukhuset, men räknat i andel av den totala omsättningen står än idag kontraktet med

landstinget för den största delen av verksamheten.⁶⁶ Eftersom landstingskontraktet inbegriper ett stort antal separata vårdåtaganden, som ersätts enligt DRG-systemet, finns från sjukhusets sida allt sammantaget begränsade möjligheter att styra vilka patienter som behandlas och till vilket pris. Det bör inte tolkas som att den yttre prissättningen inte går att påverka, som diskuteras ovan är yttre patienter en del av sjukhusets verksamhet, och på sikt kan DRG-ersättningarna också ändras. Att prissättningen för en stor del av sjukhusets verksamhet är mer rigid än i många andra marknader orsakar dock problem, eftersom sjukhuset inte kan ta betalt som man skulle önska för varje behandling som utförs. Sjukhuset agerar i ett system som begränsar verksamheten både pris per behandling och produktionsvolym gentemot den offentliga upphandlingen.

5.2.2 Utformning av ABC-systemet

De ABC-kalkyler som användes vid S:t Görans tog inte hänsyn till utnyttjad kapacitet, utan all kapacitet antogs vara utnyttjad.⁶⁷ Detta är som diskuteras ovan en vanlig förenkling i införandet av ABC-kalkylering i Sverige. Eftersom den här typen av kalkyler har varit vanlig i Sverige, är det något missvisande att benämna det som ett fel. Enligt ABC-teorin ger det sämre resultat, men den utbredda användningen talar för att systemet är funktionellt i praktiken. Förenklingen kan dock leda till problem när utrustning och andra omkostnadskällor tidvis inte används fullt ut, eller så effektivt som möjligt. De gånger maskinerna faktiskt används belastas användarna då med en för hög kostnad, som diskuteras i stycke 3.4.2 ovan. Det sätter heller inte samma press på den som administrerar användningen av maskinerna att optimera användningen av dessa, eftersom man alltid får kostnadstäckning. I flertalet avdelningar var detta troligtvis inte ett problem, men där maskinkostnader utgör en betydande del av totalkostnaden, som laboratorier och röntgenavdelning, kan detta ha orsakat fel i beräkningarna.

En vårdgivare som är mer bunden av ett helhetskontrakt har relativt sett färre användningsområden för kostnadskalkyler. Kalkylen har kvar sin funktion som analysredskap för att hitta och förbättra ineffektiv produktion, men den totala nyttan av detaljerade kostnadskalkyler blir mindre. Som beskrivs i stycke 5.2.1 ovan kan inte sjukhuset prissätta delar av kontraktet fritt, utan ersättning betalas ut baserat på DRG-systemet. Kalkyleringen

⁶⁶ Intervju, Åke Strandberg.

⁶⁷ Intervju, Johan Thorwid.

behåller hela sin användbarhet som effektiviseringsredskap. Om en given behandling redan utförs effektivt, och ändå kostar mer än den erbjudna DRG-ersättningen, kan dock troligtvis inte mycket göras, särskilt om det är fråga om akut vård. DRG-systemet har sin bas i äldre kalkylsystem, och erbjuden ersättning för relativt vanliga behandlingar kan variera kraftigt mellan olika landsting.⁶⁸

5.2.3 Kulturskillnader

De olika grupperingar som finns på sjukhuset (administration, professionell, politisk) förefaller ha haft en stor påverkan på projektets verksamhet. Inom svensk sjukvård är det mycket vanligt att klinikchefer och ledning till stor del är läkare, med liten formell utbildning inom ekonomi och administration.⁶⁹ S:t Görans sjukhus har en högre andel klinikchefer och ledning med annan bakgrund än enbart medicinsk, än vad som är vanligt i Sverige. I en internationell jämförelse är dock andelen låg.⁷⁰ Läkarna som grupp är en stor källa till kompetens inom organisationen, och därför torde de ha stor makt att influera förutsättningar för och utförande av vården. Det politiska området bedöms ha påverkat projektet som studeras i mindre grad än de båda övriga. Klinikcheferna och övrig sjukvårdspersonal var ofta negativa till ansatserna med ABC som skedde under 1990-talet, därför att de var skeptiska till nyttan med det nya systemet som höll på att utvecklas, och om det var korrekt utformat.⁷¹

Den grupp som var mest intresserad av projektet bestod av ett antal intresserade läkare men främst personer från den administrativa delen.⁷² Projektets effektivitetsmål överensstämmer i större utsträckning med den administrativa gruppens prioriteringar, enligt Hallin&Siverbo.

När S:t Görans sjukhus bolagiserades fanns en strävan inom sjukhuset att visa sig bättre än sjukhusen som drevs direkt av landstinget.⁷³ Den ambitionen förefaller ha haft en enande effekt på olika intressegrupper i organisationen. Spänningar som fanns mellan de olika grupperna minskade då. ”Landstinget blev en enande motståndare”.⁷⁴ Med tiden verkar den gamla rutinen sedan ha återställts, i och med att S:t Görans separata status togs för given. De olika uppfattningar som olika yrkesgrupper hade om vad som är viktigt i vården förefaller då

⁶⁸ Intervju, Magnus Forssblad.

⁶⁹ Hallin & Siverbo, s. 55-59.

⁷⁰ Intervju, Åke Strandberg.

⁷¹ Intervju, Åke Strandberg.

⁷² Intervju, Åke Strandberg.

⁷³ Intervju, Johan Thorwid.

⁷⁴ Intervju, Johan Thorwid.

ha återkommit, och ha bidragit till att uppslutningen bakom projektet minskade. Att vara medveten om de olika grupperingarna inom sjukvården i stort och på en enskild vårdgivare är därför av vikt när ett nytt kalkylsystem skall införas.

Som diskuteras ovan infördes kalkylprojektet under samma period som stockholmsmodellen, och de neddragningar som gjordes vid tidpunkten. Att kalkylprojektet mötte ökat motstånd kan också ses i ljuset av den övriga utvecklingen inom sjukvården i Stockholms län. En mindre positiv inställning till stockholmsmodellens marknadsanpassningar kan mycket väl ha färgat bilden av övriga ansatser till att öka inslaget av ekonomistyrning i vården.

5.2.4 Förankring av kalkylprojekt

För att lyckas med att införa och etablera en ny kalkyleringsmetod krävs förankring i organisationen. Att förankra något betyder att ge fäste och förvissa sig om att något får stöd.⁷⁵ Det betyder att om ett projekt redan har stöd behöver inga ytterligare aktiviteter genomföras för att uppnå förankring. Förankringen bör uppnås på tre väsentliga nivåer: företagsledningen, projektgruppen och hos medarbetarna som kommer att bli användare av det nya systemet.⁷⁶ Företagsledningen har ett ansvar att på ett pedagogiskt sätt instruera och motivera den tänkta förändringen på kalkylområdet.⁷⁷

Eftersom ABC kalkylsystem i grunden har som syfte att avspegla den verkliga värdeskapande processen så är ABC kalkylsystemet relativt andra kalkyleringsmetoder i särskilt behov av frekventa uppdateringar som till exempel översyn av relevanta aktiviteter och kostnadsdrivare.⁷⁸ Självkostnads kalkylering kan i sin enklaste form uppdateras genom att ändra hur många procents pålägg som indirekta kostnader skall belasta direkta kostnader. Detta ställer krav på såväl ledningen men också medarbetarna i hög utsträckning vad det gäller rutiner kring att uppdatera och att hålla kalkylsystemet aktuellt på ett meningsfullt sätt. Den grupp som visade störst intresse för det nya ABC-systemet som infördes var bara en liten andel av sjukhusets medarbetare, vilket gav problem när den gruppen successivt ersattes av andra medarbetare.

⁷⁵ Malmström et al.

⁷⁶ Samuelsson & Westin, s. 68.

⁷⁷ Intervju, Åke Strandberg.

⁷⁸ Intervju, Åke Strandberg.

5.3 Reliabilitet och validitet

För att kunna förstå och dra slutsatser om principiella svårigheter som har anknytning med produktkalkylering i tjänsteföretag och vårdgivare, utifrån vår fallstudie av S:t Görans sjukhus, krävs det att studien ska bedömas och utvärderas med hänsyn till undersökningens reliabilitet och validitet. Vi tar här upp frågan om hur rättvisande vår bild av S:t Göran är, samt hur säkra våra slutsatser är.

5.3.1 Reliabilitet

En undersökning med bra reliabilitet karaktäriseras av att den saknar slumpmässiga mätfel. Det innebär att om någon annan utför undersökningen under lika förutsättningar och med samma avgränsningar gjorda ska slutresultatet kunna återskapas.⁷⁹ Om detta uppfylls så benämns undersökningen som stabil. Vår undersökningsmetod bygger dels på personliga intervjuer dels på teoristudier av facklitteratur och andra skrivelser relevanta för ämnet.

En kvalitativ undersökning är inte möjlig att återskapa på samma sätt som en kvantitativ, och därför är reliabiliteten av något annorlunda form. Kritik kan riktas mot att personliga intervjuer i vissa fall styrs av den som intervjuar genom dennes agerande och val av frågor. Studiens intervjufrågor har fungerat som en utgångspunkt till dialog där även intervjupersonen kan styra inriktningen på intervjun. Detta leder till att intervjuerna blir svåra att jämföra. Problem kan uppstå eftersom intervjupersonernas svar påverkas i relativt stor grad av intervjuarens formulering av frågor.

Datainsamlingen genom teoristudier har gjorts med försiktighet med avseende på betydelsen i varje sammanhang. Etablerade och erkända författare inom området har blivit prioriterade framför andra författare.

5.3.2 Validitet

Validitet innebär att mätinstrumentet som används, mäter vad det är avsett att mäta och att resultaten således inte är behäftad med systematiska fel.⁸⁰ Validitet kan delas upp i inre och yttre validitet. Inre har att göra med att ställa sig frågan om rätt mätinstrument har använts med avseende på undersökningsobjektet. Yttre validitet behandlar huruvida slutsatser kan generaliseras till att gälla även andra objekt än det studerade.

⁷⁹ Dane, s. 253

⁸⁰ Dane, s. 257.

Inre validitet

Inom inre validitet ryms frågan om rätt intervjupersoner har valts, och om rätt frågor har ställts. Det som har varit vägledande i valet av de intervjupersonerna som kontaktats har varit kompetens och erfarenhet. Medarbetare som visat sig ha mindre relevant information än vad som förväntades har uteslutits från studien. Av dem som sedan valts och samtidigt själva ville vara med i studien är vår tolkning att kompetensen varit god och erfarenheten gedigen. Eftersom inte alla tillfrågade har ställt upp på intervjuer kan man ifrågasätta om urvalet har påverkats av intervjupersonernas egna värderingar och/eller egenintresse. Det är även värt att notera att vår studie genomfördes mer än tio år efter projektets start, vilket har påverkat tillgängligheten av intervjupersoner. Fler intervjuer skulle ha stärkt säkerheten i vår uppsats. De frågor som användes som bas för intervjuerna var i början baserade på vår teoretiska studie av kalkylområdet samt svensk sjukvård. Frågorna som ställdes har utvecklats genom uppsatsens gång, och tidiga intervjuer har senare kunnat kompletteras med e-mail och telefonintervjuer.

Yttre validitet

Vår avsikt med studien är att undersöka hur praktikfallet S:t Görans sjukhus har använt sig av kalkyler i utvecklingen av sjukhusets verksamhet, och vilka problem som har uppstått i användningen. Studien ger en bild av vad som har inträffat i ett fall, och huruvida de erfarenheterna liknar vad som inträffat i andra svenska vårdgivare kan vi inte uttala oss om. Studien avser bidra till bilden av området, och identifiera områden för vidare forskning. Genom ytterligare fallstudier inom området kan en högre yttre validitet uppnås.

5.4 Reflektioner och frågor för vidare forskning

Uppsatsen har främst fokuserat på kostnadssidan av verksamhetens totala effektivitet. Det vill säga att nyttan eller det verkliga värdet av det som produceras har utelämnats. Fokus har legat på de ansatser som strävar efter att beskriva totala kostnader på ett så riktigt sätt som möjligt. I en helhetsanalys är detta en brist eftersom förmågan att fånga värdet/nyttan av det som produceras är avgörande i situationer då till exempel två likartade behandlingar utvärderats, i uppsatsen kallat benchmarking. Nästa fråga att ställa är hur man på bästa sätt ska mäta effektivitet utan ett bra mått på output som tar hänsyn till kvalité. Detta är i synnerhet en

delikat fråga eftersom inom begreppet kvalité kan även inkluderas faktorer såsom upplevelseaspekter och tillit/förtroende.⁸¹ Ett exempel:

Låt oss anta att en patient kan behandlas på två sätt: process A och process B, där process A förefaller vara dyrare. En behandlings effektivitet kan för exemplens skull definieras som kvalité minus kostnad för behandlingen. Om behandlingarnas kvalité inte kan bestämmas med hög precision är det av mindre betydelse att med hög precision bedöma kostnaden, eftersom en noggrann avvägning av vilken som är den bästa behandlingen då inte är möjlig. Att mera precist bestämma kostnaderna för de båda behandlingarna blir därmed mindre givande eftersom jämförelsen blir behäftad med jämförelsevis större fel genom kvalitetsbedömningen. Om mått på kostnadseffektivitet skall vara användbara i ett större sammanhang krävs lika noggranna mått på kvalité eller värde hos den producerade vården. Hur dessa kvalitetsberäkningar ska kunna jämföras med en ekonomisk kalkyl är en mycket känslig fråga, men det är bedömningar som görs regelbundet i vården, när vårdpersonalen prioriterar mellan patienters olika behov.

Vi har inte studerat projektets avvecklingsfas lika nära som dess införande, och därför är reliabiliteten i följande stycke lägre än i den övriga uppsatsen. Vi tycker ändå att det är av intresse att diskutera troliga skäl till att projektet avvecklades. Vi har lyft upp tre primära skäl till att projektet var av värde för S:t Görans: processanalys, extern prissättning och internprissättning. När en processanalys väl är genomförd borde nyttan med att upprepa samma analys vara lägre än för den första analysen. Prissättningen mot externa parter var mindre extensiv under 1990-talet än den är idag, och detta kan också ha gjort att nyttan av projektet blev mindre. Den interna prissättningen förefaller dock ha varit värdefull genom projektets hela livstid. Som diskuteras ovan kan även själva införandet av det nya kalkylsystemet ha varit av värde för sjukhuset, på grund av den förnyande effekt som förfaller ha åstadkommit i ekonomistyrningen. I och med att nyttan med processanalysen bör ha minskat efter att de första stora vinsterna hade vunnits, och att extern prissättning var av mindre vikt vid tidpunkten, är det möjligt att kostnaderna med projektet blev större än intäkterna. I ett vidare resonemang är det också möjligt att den ökade betydelsen av en korrekt extern prissättning kan göra att värdet av ett motsvarande projekt idag åter ökar.

⁸¹ Intervju, Magnus Forssblad.

Enligt nuvarande betalningssystem (som är baserat på DRG) ersätts vårdgivaren på basis av en klassificering av vården och beräknade ungefärliga kostnader, till skillnad från andra marknader där det mer direkt betalas för det uppskattade värdet eller nyttan. Denna kompensationsstruktur gör att vårdgivaren tycks ha mindre incitament att intressera sig för god kvalitet. Kvalitetsindikatorer tas fram löpande men systemet tycks till stor del förlita sig på vårdprofessionens yrkesstolthet och strävan efter kvalitet.⁸² DRG klassificerar behandlingar och det är inte säkert att en förbättring av behandling leder till omklassificering och därmed högre kompensation till vårdgivaren. Detta leder till att samma ersättning kan utgå även om vårdgivaren har tagit fram ett behandlingssätt som avsevärt förbättrar kvalitén på vården. Risken finns då att även om kvalitén och värdet på vården höjs mer än kostnadsökningen för en förändrad behandling, så införs den ändå inte, eftersom vårdgivaren inte blir kompenserad för sina kostnader. Det kan finnas en risk för att kvalitén på vården inte utvecklas så väl som möjligt. Intressanta områden att utveckla vidare är bland andra hur DRG-systemet kan utvecklas för att ta bättre hänsyn till kvalitén på vården. Detta kan vara en viktig faktor för att innovationskraften inom svensk sjukvård på sikt ska kunna förbättras.

Övriga frågor som är av intresse för framtida studier:

- Hur kalkyleringsprocessen på S:t Görans sjukhus har utvecklats efter den studerade perioden.
- Vad som bör göras för att komma till rätta med nämnda kulturskillnader inom verksamheten, och hur motviljan till att mäta kostnadseffektivitet kan förändras.
- Hur sjukhus med särskilt kostnadskrävande vårdfall kompenseras, och hur vårdgivare kan påverka landstingets betalningar i mindre skala.

⁸² Hallström & Calltorp.

6 Avslutning

Uppsatsens mål är att belysa de funktioner som kostnadskalkyler kan fylla i sjukvården, samt att studera vilka problem som kan uppkomma i dess införande. För att undersöka det ämnet på en konkret och praktisk nivå studeras det kalkylsystem som användes på S:t Görans sjukhus under mitten av 1990-talet. Systemet var uppbyggt med ABC-metodik där hänsyn till outnyttjad kapacitet inte beaktas, enligt vad som kallas svensk modell.

ABC-kalkylsystemet gav ett flertal positiva effekter för S:t Görans sjukhus. På grund av den ökade precisionen utgjorde data från ABC-kalkylsystemet ett bättre beslutsunderlag än tidigare självkostnadsbaserade system. Genom att använda det förbättrade systemet kunde därför sjukhusets kostnadseffektivitet förbättras. Vi har kunnat konstatera att ABC-kalkylering kan fylla en viktig funktion i sjukvården genom att mer exakt än tidigare kalkylmodeller identifiera kostnader i vårdprocesserna och därmed avspegla den reella resursförbrukningen bättre.

Vårt andra syfte med uppsatsen är att studera vilka problem som uppstod vid införandet och användandet av systemet. Det fanns olikheter mellan vad vårdpersonal och administrativ personal prioriterade högst. Den administrativa personalen hade relativt större fokus på effektivitet i resursanvändningen, och att se till att ge så många som möjligt tillgång till vård. Vårdpersonalen hade relativt större fokus på att tillhandahålla vård av högsta möjliga kvalitet till patienterna. Förutom dessa skillnader i prioritering så urskiljs problem i form av brister i förankring av ABC-projektet hos personalen.

Kalkylernas syfte är att skapa ett användbart och ändamålsenligt beslutsunderlag, samt att åskådliggöra flaskhalsar och problem i processerna. Svenska vårdgivare tycks verka i en speciell miljö som lånar drag av en marknadsekonomi. Där har beställaren, det vill säga landstinget, stor marknadsmakt. Rättvisande kostnadskalkyler förefaller kunna hjälpa vårdgivare mot ökad styrka i deras agerande på den marknaden, och ökad effektivitet i produktionen av vård. Den speciella miljön som finns på ett sjukhus kan vara ett hinder i införandet av sådana kalkylsystem, och det är viktigt att hitta sätt att hantera det problemet.

7 Källförteckning

Böcker

Alnestig, Peter & Segerstedt, Anders (1997), *Produktkalkyler*, Industrilitteratur.

Andersson, Göran (1991), *Kalkyler som beslutsunderlag*, 3:e upplagan. Studentlitteratur.

Ask, Urban & Ax, Christian (1997), *Produktkalkylering i litteratur och praktik*.
Handelshögskolan Göteborg.

Bergstrand, Jan (2003), *Ekonomisk Styrning*, Studentlitteratur.

Dane, F. C. (1990), *Research Methods*, Brooks/Cole Publishing Company, USA

Edvardsson, B. & Thomasson, B., *Kvalitetsutveckling – ett managementperspektiv*,
Studentlitteratur, Lund, 1991.

Fölster et al (2003), *Den sjuka vården - en granskning av hur sjukvårdens resurser används*,
Ekerlids förlag.

Gerdin, Jonas (1995), *ABC-kalkylering*. Studentlitteratur.

Hallin, Bo – Siverbo, Sven (2003), *Styrning och organisering inom hälso- och sjukvård*.
Studentlitteratur.

Kaplan, Robert S. – Atkinson, Anthony A. (1998), *Advanced management accounting*, 3rd
edition, Prentice Hall International.

Kullén, Håkan (1994), *Ekonomisk styrning ur ett tjänsteperspektiv*, Handelshögskolan
Göteborg.

Malmström, S, et al (1988), *Bonniers Svenska Ordbok*.

Merriam, Sharan B (1994), *Fallstudien som forskningsmetod*. Studentlitteratur.

Nordgren, Lars (2003), *Från patient till kund – intåget av marknadstänkande i sjukvården och förskjutning av patientens position..* Lund university press.

Artiklar och Rapporter

Bergström, Fredrik & Lund, Josefine (2003), *Vinstdrivna sjukhus: Är fallet S:t. Görans färdigbehandlat?* Timbro hälsa.

Charpentier, Claes & Samuelson, Lars A (1995), *Utvärdering av Stockholmsmodellens effekter under 1994.* EFI

Hallström, Stefan & Calltorp, Johan (1994), *Utvärdering av stockholmsmodellen, beskrivning och analys av öppenvårdvårdsproduktion i Stockholms läns landsting.* Samhällsmedicinska enheten.

KPP-projektet, (2002), *Kostnad per patient (KPP): slutrapport från Landstingsförbundets KPP-projekt 1999 – 2002,* Landstingsförbundet.

Svensson, Helene & Garelius, Louise (1994) *Har ekonomiska incitament påverkat läkarnas beslutsfattande?* SPRI

Examensuppsatser

Samuelsson, Ola & Westin, Fredrik (1997), *Framtagande och införande av nya kalkylsystem-praktikfallstudier av ABC-projekt.* Ämneskurs 3510. Handelshögskolan i Stockholm.

Intervjuer

15/12/2005 Magnus Forssblad, VD Capio Artro Clinic.

24/01/2005 Mona Heurgren, Landstingsförbundet.

1/2/2006 Magnus Forssblad, VD Capio Artro Clinic.

23/2/2006 Eva Carlén, tf Sjukhuscontroller S:t Göran.

25/4/2006	Åke Strandberg, IT-chef, Capio (fd. tf. VD S:t Görans Sjukhus)
26/4/2006	Johan Thorwid, produktchef, Cambio Health Care Systems (fd. CFO/CIO S:t Görans Sjukhus)
12/5/2006	Bengt Jönsson, Professor i hälsoekonomi vid Handelshögskolan Stockholm.

TILLÄGG

Om vår arbetsgång

Uppsatsens syfte har förändrats under arbetets gång över tiden. Vi blev först intresserade av kostnadseffektivitet i sjukvården, inspirerade av böcker som till exempel Stefan Fölsters, Den sjuka vården. Vi tog kontakt med ett antal olika sjukvårdsorganisationer, och diskuterade uppslag på ämnen för uppsatsen med ett antal personer. Vi var bland annat på Karolinska Development AB. Under tiden som vi diskuterade att göra en undersökning för Karolinska Development öppnades möjligheten att få kontakt med Capio Artro klinik. Capio Artrokliniken, som har ledande kompetens i Sverige inom ledkirurgi, insåg behovet av att förbättra den kalkyleringsmodell som de arbetade med. Kort därefter bokades ett första möte med Magnus Forsblad, VD på Artrokliniken. Detta möte gav inspiration till att fördjupa oss vidare i deras befintliga kalkyleringsmodeller och alternativa eventuellt bättre metoder. Effektivitet i vården upplevdes där som ett viktigt komplement till den medicinska kvaliteten, och vi hade givande diskussioner kring detta. På kliniken upplevde man att ABC-kalkylering kunde vara värt att studera närmare. Man kände också till att ett system för ABC-kalkylering hade införts på S:t Görans sjukhus sedan många år tillbaka. Med avsikt att studera det systemet tog vi först kontakt med Eva Carlén, som är controller vid S:t Görans sjukhus. Avsikten var då att utreda verksamheten på Capio Artro Clinic, och applicera lärdomar från S:t Görans system på detta.

Det visade sig dock att i nuläget hade systemet på S:t Göran tappat i betydelse, och verksamheten styrdes med andra, enklare system. Vi blev intresserade av vad det äldre systemet hade erbjudit, och vilka skälen var till att det inte längre användes. Det visade sig vara svårt att få kontakt med insatta personer att intervjua om deras upplevelser av systemet, eftersom det infördes för ett antal år sedan. Många som hade påverkat och påverkats av systemet hade sedan dess gått vidare till andra uppgifter, och var svåra att nå. Till slut fick vi kontakt med Åke Strandberg och Johan Thorwid som båda hade varit djupt involverade i utvecklingen av systemets mål samt dess införande, och kontakten med dem såväl som med Magnus Forsblad har varit mycket viktig för ABC-projektet.

I efterhand kan vi konstatera att det är svårt att få tillförlitlig information om ett projekt som startades för över 10 år sedan. Vi anser dock att uppsatsens frågeställningar är lika relevanta

idag som för 10 år sedan eftersom förutsättningarna för svenska sjukhus inte har förändrats nämnvärt.

Om våra intervjuer

Intervjuaren leder den intervjuade genom vissa på förhand bestämda teman utan att för den skull styra den intervjuade till bestämda uppfattningar. Intervjuaren strävar efter ett lyhört förhållningssätt, vara öppen för nya och oväntade fenomen samt att vara kritisk mot sina egna antaganden under intervjun. Vidare anpassades intervjuerna i hög grad efter personerna vi intervjuade, men vissa gemensamma drag fanns givetvis. Intervjuerna var, som tidigare nämnts, av semistrukturerad karaktär, och frågorna utvecklades med de svar som gavs, för att få ut mer av intervjupersonens kunskande. Samtliga intervjuer genomfördes av båda uppsatsförfattarna på intervjudeltagarnas respektive arbetsplats i en ostörd och lugn miljö. Inför intervjuerna togs hänsyn till intervjupersonens bakgrund och huvudsakliga kunskande. I samtliga intervjuer inom S:t Görans beaktades intervjupersonens roll i projektet. Information om avsikten med systemets införande samt information om systemets funktion ställdes det frågor på. Även hur det skiljde sig från tidigare system undersöktes. Vidare efterforskades intervjupersonens upplevelse av projektets nytta och fördelar. Samt intervjupersonens upplevelse av projektets problem och negativa aspekter.

Beroende på intervjupersonens kunskande och roll i organisationen utvecklades dessa punkter i olika stor grad.

- Bilden av olika gruppers intresse av och åsikter om systemet.
- Vilka kalkyleringssystem som traditionellt har använts i vården.
- Nuläget på S:t Görans, och dess kalkyleringssystem.

Förutom personer som direkt varit i kontakt med ABC-projektet har vi intervjuat personer som inte haft något med projektet i sig att göra. Detta gjordes för att få en utomstående perspektiv på utvecklingen i mitten av 1990-talet. Det genomfördes en intervju med Bengt Jönsson Professor i hälsoekonomi. Detta gav oss en lägesbeskrivning av förutsättningarna för en vårdgivare med fokus på stockholmsmodellens upprinnelse och syfte. Mona Heurgren vid Landstingsförbundet kan också ses som en utomstående part i förhållande till ABC projektet på S:t Görans. Hon försåg oss också med viktig information om vad som generellt sett har hänt sedan tiden då ABC-projektet initierades för en vårdgivare. Bland annat fick vi en översiktlig beskrivning av KPP och DRG genom denna kontakt.

Om våra skriftliga källor

Vi har i stor utsträckning använt oss av litteraturstudier för att inhämta en bred och god bakgrundsinformation på ett effektivt och snabbt sätt. Data som använts kommer från relevant litteratur, artiklar på området samt via internet. Vi har sökt på Handelshögskolans bibliotek via skolans elektroniska sökmotor samt via den bredare biblioteksdatan, Libris. Dessutom har andra databaser använts såsom Econlit, ABI inform Global och Affärsdatabasen.

Beträffande sökord, de som gav bäst resultat var följande. Sökorden är rangordnade efter lyckat resultat. De mest lyckade sökorden nämns först.

Kostnadskalkylering, Activity-based costing, ABC-kalkylering, ABC implementation, Cost accounting, Management control/accounting, Självkostnadskalkylering Diagnosis related groups, Full costing groups, KPP – kostnad per patient.

De mindre lyckade sökorden som fungerade sämre till att hitta önskad litteratur var bland andra följande: ABC in health care sector, Hälsoekonomi, S:t Göran, Landstinget Stockholms län, Stockholmsmodellen, Beställar/utförarorganisation.

På ett tidigt stadi i vår litteraturstudie sökte vi upp boken ”**Den sjuka vården**” skriven av ekonomijournalisten Monica Renstig, chefekonomen Stefan Fölster, ekonomen Anders Morin och juristen Olof Hallström. Denna bok var sedan tidigare känd hos en av uppsatsförfattarna eftersom denne tidigare hört ett radioprogram på P1 som referat till boken i en beskrivning av den svenska sjukvården. Boken granskar hur resurserna i svensk sjukvård används på en nationell nivå samtidigt som jämförelser sker med övriga OECD länders situation. Författarna anser att allt fler behandlar allt färre, vilket inspirerade uppsatsförfattarna att studera ekonomistyrningen inom sjukvården. Här verkade det finnas ett stort behov av mera utvecklade sätt att beräkna kostnader och titta på hur processerna går till. Boken fungerade sedan som inspirationskälla till uppsatsen.

Från patient till kund av Lars Nordgren beskriver intåget av marknadstänkande i sjukvården och förskjutning av patientens position mot en riktning som liknar mer en kunds situation. Boken uppmärksammades av en av uppsatsförfattarna när den publicerats 2003. Boken är främst intressant som bakgrundsinformation för uppsatsens vidkommande. Boken beskriver bland annat att marknadstänkandet har ökat inom sjukvården under de senaste årtiondena samtidigt som ett motstånd mot en ökad sammankoppling av medicinska aktiviteter och

företagande uppstått. Detta används som en förklaring i uppsatsen till varför kulturskillnader mellan olika aktörer inom vården kan ligga till problem för att få brett stöd i organisationer för att ifrågasätta kostnader i relation till nytta och verka för kostnadseffektivitet.

Styrning och organisering inom hälso- och sjukvård är skriven av Bo Hallin och Sven Siverbo. Boken behandlar hälso- och sjukvård som en kärnverksamhet i en välfärdsstat och en självklarhet i det moderna samhället. I boken beskrivs drivkrafterna för hälso- och sjukvårdens utveckling och hur den svenska hälso- och sjukvården är organiserad. Denna bok gav oss en bra bakgrundsbeskrivning av den senare utvecklingen inom svensk sjukvård. Den var vidare till stor hjälp till att förbereda intervjufrågorna.

Vi inspirerades av kursen Advanced Management Control som gav oss insikt i Jan Bergstrands bok, **Ekonomisk styrning**, som fungerade som kurslitteratur i denna kurs. Denna bok uppskattade vi då den var lätt skriven och gav en översikt av olika kalkyleringsmetoder. Den behandlar metoder för produktkalkylering inklusive ABC, styrning, internprissättning och investeringsbedömning. Boken har fått en stor vikt i vårt arbete som källa till teoriavsnittet där de olika kalkylmetoderna beskrivs. Andra böcker vi fick veta om i denna kurs var Kaplan & Atkinson, **Advanced Management Accounting**. Denna bok är välkänd och används som kurslitteratur på diverse kurser som rör kalkylering. Kaplan har ett mycket gott ryckte inom kalkyleringen och särskilt inom ABC kalkylering. Denna boks mest betydelsefulla bidrag till vårt arbete gäller uppdelning mellan de olika kostnadsdrivarna (transaktion, tidsåtgång och intensitet).

Andra liknande böcker hittade vi i handelshögskolans bibliotek genom att söka på sökord som ABC kalkylering etc. Böckerna som är skrivna av erkända författare inom området som på ett pedagogiskt sätt ger en beskrivning av hur de olika kalkyleringsmetoderna fungerar och är tänkta att fungera har prioriterats framför andra. Dessa böcker är till exempel Alnestig & Segerstedt, **Produktkalkyler**, Andersson, **Kalkyler som beslutsunderlag**, Ask & Ax, **produktkalkylering i litteratur och praktik**. **ABC-kalkylering** av Jonas Gerdin är också ett exempel till denna grupp.

Produktkalkylering i litteratur och praktik av Urban Ask & Christian Ax ger en beskrivning av hur kalkyleringen är tänkt att fungera och gör en analys av vad de i praktiken ger för effekter. Boken är flitigt använd som referens i uppsatser inom området och Ask och

Ax har givit ut ett flertal böcker inom området cost management. Den användes i liten utsträckning i vårt arbete men gav oss en historisk överblick hur kalkyleringen har utvecklats.

Kalkyler som beslutsunderlag av Göran Andersson behandlar kalkyleringen i ett större sammanhang och framhåller att kalkyler endast bör utgöra en del av beslutsunderlaget. I boken demonstreras löpande hur man löser olika kalkylproblem. Denna bok var bra eftersom den på ett pedagogiskt sätt förklarade de olika stegen i ABC-kalkyler. Denna beskrivning hade vi stor användning av samt att boken tillförde en illustrativ skiss över ABC kalkylerings steg.

Produktkalkyler av Peter Alnestig och Jonas Segerstedt skriver i boken Produktkalkyler om både teori och praktik, kombinerat med ett historiskt perspektiv samlat på ett praktiskt och lättillgängligt sätt. Ambitionen är att förtydliga kalkylens betydelse för verksamheten och dess resultat. Boken behandlar också kopplingen till ekonomistyrningen och blickar framåt. Boken har använts som en kompletterande kunskapskälla i stort samt som förklaring till självkostnadskalkyleringens metod och betydelse.

ABC kalkylering av Jonas Gerdin vänder sig till högskolestuderande samt praktiskt verksamma personer inom kalkyleringsområdet. Pedagogiskt bygger boken på ett genomgående exempel där ABC-kalkylen löpande jämförs med påläggskalkylen. Ambitionen är i första hand att peka på viktiga förhållanden som leder till påtagliga fördelar med att använda ABC-kalkylen, men också att belysa likheter med påläggskalkylen. Denna bok användes till att komplettera Jan Bergstrands bok samt att reda ut eventuella skillnader i begrepp och metod jämfört med ABC-kalkyleringen.

Ekonomisk styrning ur ett tjänsteperspektiv skriven av Håkan Kullvén. Boken tar fasta på de särskilda krav som ställs på styrning av verksamheter när det handlar om tjänsteföretag. Boken antogs ha mer betydelse från början eftersom inriktningen kändes relevant att tillämpa eftersom det handlar om tjänster i hög grad inom vården. Så var inte fallet men boken fick ändå vara med trots att man kan diskutera dess bidrag i uppsatsens nuvarande form.

För att bredda vår kvalitetsdiskussion sökte vi på litteratur om qualité och management. På detta sätt dök **Kvalité ur ett management perspektiv** upp skriven av Bo Edvardsson & Bertil Thomasson. Syftet med boken är att beskriva känd kunskap kring kvalitet i tjänster.

Författarna har gjort synteser av egen och andras forskning och de drar slutsatser och ger praktiska råd. Boken visar hur kvalitetsutveckling kan bedrivas i verksamheter av skilda slag. Med tanke på att industrins produkter allt mer säljs i kombination med tjänster, t.ex. utbildning, garantireparationer, service- och underhållsprogram, är boken lika användbar i varuproducerande företag som i tjänsteverksamheter. För vår del var det intressant att studera kvalitet, i varje fall snudda på kvalitets begreppet, eftersom detta är viktigt att beakta vid effektiviseringsåtgärder inom vården.

Tidigare liknande arbeten av studenter på handelshögskolan har eftersökts för att finna eventuella likheter och skillnader. Det är främst en uppsats som har varit oss till nytta eftersom den behandlar ABC-kalkyleringen utifrån dess möjligheter och funktion i tjänstesektorn. Beträffande uppsatsen som angivits som källa har hittats genom att gå in på bibliotekets dator där skolans interna sökmotor har använts. Som sökord har "ABC" angivits. Då får man fram olika uppsatser som behandlar detta ämne. Alla dessa har utvärderats huruvida de passar in i vårt ämnesområde som behandlar ABC kalkylering i en speciell miljö med särskilda förutsättningar som sjukvården. Efter att ha gjort denna genomgång fann vi endast en uppsats som relevant. Uppsatsen som valdes ut var **Framtagande och införande av nya kalkylsystem- praktikfallstudier av ABC-projekt** skriven av Ola Samuelson och Fredrik Westin. Här fann vi en intressant diskussion om vilka faktorer som är nödvändiga för att ro i land ett kalkyleringsprojekt, där bland annat organisatoriska faktorer tas upp som viktiga förklaringar till framgång eller misslyckande.

Det är möjligt att också andra uppsatser skulle kunnat få ta plats i uppsatsarbetet för att ta ytterligare stöd mot tidigare forskning. Vi hade dock svårt att motivera nyttan med att ta med flera eftersom dessa uppsatsernas fallstudieobjekt verkade under helt andra förutsättningar än vad S:t Görans gör. Genomgången av tidigare skrivna examensuppsatser inom ABC-kalkylering på samma nivå, det vill säga omfattande tio poäng, gav oss dock värdefull inspiration till hur vi skulle lägga upp vårt arbete och strukturera vår studie.

Research Methods har använts som referens till vårt reliabilitets- och validitetavsnitt. Författaren FC Dane är för övrigt en erkänd person inom området och flitigt använd i uppsatser som referent. Den har bidragit med begrepp och ramverk för att utvärdera den vetenskapliga hållningen och möjligheten att dra slutsatser utifrån den metod som är använd i arbetet. Den har också gjort begrepp vi haft svårt att definiera lättare att förstå.

Fallstudien som forskningsmetod skriven av Sharan Merriam är liksom Research Methods erkänd. Denna beskriver olika tillvägagångssätt i forskning. Den har gett oss en struktur till vår arbetsgångsabsnitt och gett en definition till metodbegrepp samt gett en förklaring till dessa.

Bonniers svenska ordbok användes i mycket liten utsträckning. Det var i enbart i sammanhanget när vi diskuterar förankring som denna källa angavs.

Vinstdrivna sjukhus: Är fallet S:t. Görans färdigbehandlat skriven av Fredrik Bergström och Josefine Lund. Denna rapport som kommer från Handels Utredningsinstitut utreder bland annat frågan: vilket sjukhus ger mest för pengarna? I denna rapport framstår S:t Görans sjukhus som högproduktivt jämfört med andra akutsjukhus. Landstinget betalar här 10-15 procent mindre för jämförbara behandlingar. Rapporten visar att S:t Görans fokusering, resursutnyttjande och patientgenomströmning ger positiva effekter. Exemplet S:t Görans har fungerat som en kraftfull utmanare som stimulerat konkurrenterna. Övriga sjukhus i stockholmsregionen och på andra håll i Sverige har förbättrat sig. S:t Görans har därigenom bidragit till en bred utveckling av svensk sjukhusvård. Denna rapport var särskilt intressant eftersom den behandlar vårt fallstudieobjekt. Informationen härifrån var viktig både som bakgrundsmaterial inför intervjuerna och för referenser. Den beskrivning av DRG som finns med i artikeln kom till direkt användning i vår uppsats. Beskrivningen av systemets mål och syften var klar och tydlig, vilket inte var helt vanligt i annan litteratur inom området.

Artikeln **Kostnad per patient - slutrapport från landstingsförbundets KPP-Projekt**, var av intresse för att få en bild av den rådande kalkyleringsmiljön på ett sjukhus. Initialt i uppsatsen fanns en önskan att se närmare även på andra kalkylmetoder än ABC, och då låg det för sjukvård särskilt utvecklade KPP nära till hands. Uppsatsen utvecklades i en annan riktning, men informationen kring DRG var fortfarande av intresse för att förstå den miljö som de svenska sjukhusen agerar i.

Artikeln **Har ekonomiska incitament påverkat läkarnas beslutsfattande?** är främst använd som en källa till information rörande effekterna av stockholmsmodellens införande. Hur denna påverkade sjukvårdspersonalens bild av ekonomisk styrning är av stort intresse för vår uppsats, även om studieområdet i uppsatserna går isär. Vi upplevde dock inte skillnaden i syfte mellan

vår uppsats och denna artikel som ett problem, eftersom den information som vi använde oss av ur artikeln var mer av faktakarakter.

Charpentiers och Samuelssons artikel ***Utvärdering av Stockholmsmodellens effekter under 1994*** användes på ett liknande sätt till att ta reda på omvärldsförhållandena för svensk sjukvård under perioden då ABC-projektet på S:t Görans var aktuellt. Framförallt fakta kring stockholmsmodellen var av intresse vilket hjälpte oss att förstå förutsättningarna för en vårdgivare i mitten av 1990-talet. Även delar av slutsatserna var intressanta och bidrog till bättre förståelse för en vårdgivares situation i Stockholm.