

**Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon?**

av

Hoan Van Nguyen

BE304E Økonomistyring

Våren 2008

## **ABSTRACT**

In Norway, there is an ongoing project to implement accrual accounting in the state. In spring 2004 a project was established by the Ministry of Finance with this goal in mind. This study takes root in this project "*implementation of accrual accounting in governmental organizations*". One intention with this testing of accrual accounting in the government has been to develop a common set of standards and a reporting template for governmental usage of accounting

In this context I have the Norwegian National Rail Administration and Geological Survey of Norway as a starting point, where I have chosen to work with the following research question.

**“Do the users of accounting associated with different governmental organizations demand the same type of accounting information?”**

This research is based on a theoretical framework of accounting theory, contingency theory, Ouchi’s conceptual framework for the design of organizational control mechanisms, and principal-agent theory. The collection of data’s in this study is based on document analysis, interviews and a questionnaire.

The study shows that account information is more demanded at the lower levels of the organization just a little in the management level. The users’ requirement for information is found to depend on their roles, field of responsibility and assigned tasks. The accounts are customized to the different levels and in proportion to the changes in the environments to make it a logical management control system.

## FORORD

Masteroppgaven er en obligatorisk del av Master of Science in Business ved Handelshøgskolen i Bodø. Denne oppgaven er skrevet innenfor spesialiseringen økonomistyring og utgjør 30 studiepoeng.

Jeg er svært takknemlige overfor virksomhetene og tilhørende respondenter for åpenheten og viljen til å svare på de spørsmål jeg har stilt. De ansatte ved Norges geologiske undersøkelse og Jernbaneverket har velvillig stilt opp for meg og gitt uvurderlige bidrag til oppgaven.

Jeg vil også rette en takk til alle mine respondenter fra andre deltakende pilotvirksomheter som har tatt seg tid til å svare på spørreskjemaet. I tillegg vil jeg takke Senter for statlig økonomistyring som har hjulpet meg med kontaktpersoner i pilotvirksomhetene.

En spesiell takk går til min veileder Levi Gårseth-Nesbakk ved Handelshøgskolen i Bodø for mye hjelp i forbindelse med utformingen av problemstillingen, god veiledning, konstruktive råd og et stort engasjement. Til sist ønsker jeg å takke alle deltakende personer ved spesialiseringen skoleåret 2007/2008, samt venner og familie for konstruktive innspill og motiverende tilbakemeldinger.

Studietiden ved Handelshøgskolen i Bodø har vært både lærerik og motiverende. Takk for fine studieår i Bodø.

Bodø 21.mai 2008

---

Hoan van Nguyen

## **SAMMENDRAG**

I Norge pågår det et arbeid med å prøve ut periodiseringsprinsippet for regnskap og budsjett i staten. Finansdepartementet etablerte våren 2004 et prosjekt for dette formålet. Denne oppgaven tar utgangspunkt i dette prosjektet ”innføringen av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter.” Et siktemål med utprøvingen av periodiseringsprinsippet i staten har vært å utvikle et felles standardsett og rapporteringsmal for statlig regnskapsføring.

I denne sammenhengen har jeg tatt utgangspunktet i Jernbaneverket og Norges geologiske undersøkelse, der jeg har valgt å jobbe med følgende problemstilling:

### **Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon?**

For å kunne reflektere rundt problemstillingen har jeg også valgt følgende delspørsmål:

- Hvilke forhold oppgis å influere på informasjonsbehovet?
- Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?
- Hva er de tilhørende implikasjonene?

For å belyse problemstillingen har jeg tatt utgangspunkt i relevant teori som er forankret innen økonomistyring. Jeg har beskrevet hva regnskap er og hvilke funksjoner det i praksis blir tillagt, samt sett nærmere på regnskapsbrukere og hva som kjennetegner disse. Videre har jeg brukt betingelsesteorien for å se om endringer i kontekst medførte endring i regnskapet. For å kunne finne ut hvilke styringsfilosofi virksomhetene anvendte har jeg brukt Ouchi's styringsmodell. Prinsipal – agentteori ble benyttet for å se på forholdet mellom fagdepartement (som eier), virksomhetsledelsen og de ansatte, i et prinsipal–agentforhold.

Studien er designet som case fordi jeg ønsker å studere et fenomen i virkelighetens kontekst. For å svare på problemstillingen har jeg brukt en kvalitativ studie med dokumentanalyse, dybde intervju og spørreskjemaundersøkelse. Resultatet av dybde intervju og spørreskjemaundersøkelsen er primærdata, mens sekundærdata fra dokumentstudier er hentet fra årsrapporter, årsmeldinger, virksomhetsplaner, stortingsproposisjoner og fra offentlige internettsider. Intervjuobjektene i Jernbaneverket og Norges geologiske undersøkelse representerer ledelsen innenfor økonomi- og administrasjonsavdelingen, mens respondentene

fra spørreskjemaundersøkelsen representerer forskjellige hierarkiske nivåer i virksomhetene. Disse er valgt ut etter anbefaling fra Senter for statlig økonomi styring. Respondentutvalget representerer en unik kompetanse og gir dermed et bedre innblikk i fenomenet som studeres.

Studien er rettet mot statlige virksomheter som deltar i periodiseringsprosjektet, men siden det er begrenset med tid og ressurser valgte jeg å studere Jernbaneverket og Norges geologiske undersøkelse mer inngående. Hensikten med dette valget er å se på to forskjellige virksomheter med hensyn til størrelse og virksomhetsområder. Jeg startet empiridelen med en kort beskrivelse av statens tilpasninger til regnskapslovens regler. Deretter presenterte jeg informasjonen som kom fram gjennom intervjuene. Jeg avsluttet empiridelen med en presentasjon av spørreskjemaundersøkelsen. Jeg la her vekt på brukerne av regnskapet, regnskapsinformasjon som det spørres etter, bruk av regnskapsinformasjon i forbindelse med styring, kontroll og beslutninger i virksomhetene, samt problemer forbundet med regnskapet.

Min analyse av empiri mot det valgte teoretiske rammeverket ga følgende hovedfunn og svar på problemstillingen:

- Etterspørselen etter regnskapsinformasjon kjennetegnes ved å være størst blant de som jobber tettest med ulike saker og problemstillinger, samt hos de som har ansvar for økonomisk rapportering og budsjettoppfølging. Hos ledelsen begrenses riktignok etterspørselen og fokuset til de formelle kravene, det vil si formelle rapporteringskrav og budsjettbetingelser.
- Informasjonsbehovet til brukerne er avhengig av funksjon, ansvarsområder og oppgaver den enkelte har.
- Regnskapet blir tilpasset de ulike nivåene i virksomheten for å gjøre regnskapet til et hensiktsmessig styringsredskap.
- Regnskapsrapportene alene er ikke tilstrekkelige for beslutninger og man tar heller ikke beslutninger bare ut fra økonomiske rapporter.
- Det etterspørres forskjellig type regnskapsinformasjon til ulike typer beslutninger.
- Begge casebedriftene nevnte svakheter ved sitt diskonteringsprinsipp, mens NGU også mener at verdsettelse av immaterielle eiendeler i åpningsbalansen gir for høye verdier i balansen.

## INNHALDSFORTEGNELSE

<b>ABSTRACT</b> .....	i
<b>FORORD</b> .....	ii
<b>SAMMENDRAG</b> .....	iii
<b>INNHALDSFORTEGNELSE</b> .....	v
<b>FIGURLISTE</b> .....	vii
<b>TABELLISTE</b> .....	vii
<b>VEDLEGGSLISTE</b> .....	viii
<b>1 INNLEDNING</b> .....	1
1.1 AKTUALISERING .....	1
1.2 FORMÅL.....	3
1.3 PROBLEMSTILLING .....	3
1.4 AVGRENSNING OG BEGREPSAVKLARING .....	4
1.4.1 Begrepsavklaring.....	5
1.5 OPPGAVENS VIDERE OPPBYGNING .....	6
<b>2 TEORETISK PERSPEKTIV</b> .....	7
2.1 REGNSKAPSBEGREPET.....	7
2.1.1 Normsystemet.....	8
2.1.2 Praksissystemet .....	8
2.1.3 Brukersystemet .....	8
2.1.4 Kvalitetskrav til regnskapet.....	9
2.1.5 Begrensninger ved regnskap og regnskapsinformasjon .....	10
2.2 REGNSKAPETS BRUKERE .....	11
2.2.1 Interne regnskapsbrukere .....	11
2.2.2 Eksterne regnskapsbrukere.....	12
2.2.3 Egenskaper hos brukere .....	14
2.3 REGNSKAP I BRUK.....	16
2.3.1 Regnskapets funksjoner.....	16
2.3.2 Makt og legitimering .....	17
2.3.3 Regnskap og kontekst.....	18
2.4 BETINGELSESTEORI .....	20
2.5 OUCHI'S STYRINGSMODELL.....	22
2.6 PRINSIPAL-AGENTTEORI .....	24
2.6.1 Ulik målstruktur .....	25
2.6.2 Asymmetrisk informasjon .....	25
2.6.3 Ulik risikoaversjon .....	26
2.6.4 Agentkostnader.....	26
2.7 OPPSUMMERING TEORI.....	27
<b>3 METODE</b> .....	28
3.1 FORSKNINGSDESIGN .....	28
3.2 VALG AV METODE.....	29
3.2.1 Casestudier .....	29
3.2.2 Kritikk av casestudier.....	30
3.3 UTVALGSPROSEDYRE .....	30
3.4 DATAINNSAMLING .....	31
3.4.1 Dybdeintervju .....	31
3.4.2 Spørreskjema .....	33

3.4.3	Dokumentstudier .....	34
3.5	DATABEARBEIDING OG ANALYSE.....	35
3.6	EVALUERING AV METODE .....	36
3.6.1	Reliabilitet .....	36
3.6.2	Validitet .....	37
<b>4</b>	<b>EMPIRI</b> .....	<b>39</b>
4.1	REGNSKAPET .....	39
4.2	Program for virksomhetsstyring med periodisert regnskap.....	39
4.2.1	Prosjektbeskrivelse .....	40
4.2.2	Tilpasninger til regnskapslovens regler.....	40
4.3	CASEBEDRIFT 1 - JERNBANEVERKET .....	42
4.3.1	Brukere av regnskapet .....	43
4.3.2	Regnskapsinformasjon det spørres etter .....	44
4.3.3	Regnskap og styring .....	46
4.3.4	Regnskapsrapport og tillit .....	48
4.3.5	Tilgang til regnskapsinformasjon .....	49
4.3.6	Resultatmåling.....	49
4.4	CASEBEDRIFT 2 - NORGES GEOLOGISKE UNDERSØKELSE .....	50
4.4.1	Brukere av regnskapet .....	51
4.4.2	Regnskapsinformasjon det spørres etter .....	52
4.4.3	Regnskap og styring .....	54
4.4.4	Regnskapsrapport og tillit .....	56
4.4.5	Tilgang til regnskapsinformasjon .....	56
4.4.6	Resultatmåling.....	57
4.5	PRESENTASJON AV RESULTATENE FRA SPØRRESKJEMA.....	57
4.5.1	Brukere av regnskapet .....	58
4.5.2	Regnskapsinformasjon det spørres etter .....	60
4.5.3	Regnskap og styring .....	62
4.5.4	Oppsummering av spørreskjemaundersøkelsen .....	65
4.6	OPPSUMMERING – HOVEDFUNN.....	66
<b>5</b>	<b>ANALYSE</b> .....	<b>67</b>
5.1	PRINSIPAL – AGENTFORHOLD.....	67
5.1.1	Overskudd ikke et mål.....	67
5.1.2	Political accountability .....	68
5.1.3	Ulike mål fører til målkonflikt .....	68
5.1.4	Implikasjoner for regnskapet – asymmetrisk informasjon.....	70
5.2	BETINGEDE VARIABLER .....	71
5.3	REGNSKAPETS KVALITATIVE EGENSKAPER .....	73
5.4	ORGANISATORISK STYRING.....	76
5.5	REGNSKAPETS FUNKSJONER I ANVENDELSE.....	77
5.6	OPPSUMMERING ANALYSE.....	78
<b>6</b>	<b>KONKLUSJON</b> .....	<b>80</b>
6.1	FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING .....	81
	<b>LITTERATURLISTE</b> .....	<b>iv</b>

## FIGURLISTE

Figur 1: Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk	7
Figur 2: Regnskapets funksjoner	18
Figur 3: Regnskapets og dets kontekst	19
Figur 4: Betingelsesteoriens rammeverk	21
Figur 5: Kunnskap om mål-middelsammensetninger	23
Figur 6: Organisasjonskart Jernbaneverket	43
Figur 7: Sammenhengen mellom innsatsområdene	48
Figur 8: Organisasjonskart Norges geologiske undersøkelse	51
Figur 9: Sammenhengen mellom innsatsområdene	69

## TABELLISTE

Tabell 1: Hovedbrukergrupper av regnskapet i statlige virksomheter	15
Tabell 2: Detaljer rundt intervjuene	32
Tabell 3: Oversikt over respondentene i spørreundersøkelsen	34
Tabell 4: Oversikt over sekundærdata	35
Tabell 5: Godkjenning av intervju	36
Tabell 6: Interne brukere av regnskapsinformasjon	58
Tabell 7: Antall forespørsler hvert år	59
Tabell 8 Eksterne regnskapsbrukere	60
Tabell 9: Økonomiske rapporter som det spørres etter	61
Tabell 10: Etterspør brukere den samme regnskapsinformasjon	61
Tabell 11: Fordelingen av virksomheter etter eiendeler	62
Tabell 12: Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå	62



Tabell 13: Hvor sentral er regnskapsinformasjonen for beslutninger_____	63
Tabell 14: Behovet for tilleggsrapporter i forbindelse med styring_____	63
Tabell 15: Er du fornøyd med regnskapsrapportene du mottar?_____	64
Tabell 16: Hvor sentral er regnskapsinformasjonen for beslutninger_____	64

## **VEDLEGGSLISTE**

Vedlegg 1: Intervjuguide

Vedlegg 2: Utforming av spørreskjema, med brev

Vedlegg 3: Pilotvirksomheter

Vedlegg 4: Loggbok masteroppgaven

## 1 INNLEDNING

Jeg vil i dette kapittelet først fortelle kort om bakgrunnen for oppgaven. Deretter vil jeg gi en redegjørelse av formålet med oppgaven, samt definere problemstillingen og foreta en avgrensning. Jeg vil avslutte kapittelet med en kort beskrivelse av oppgavens oppbygging.

### 1.1 AKTUALISERING

Regnskapsførsel i statlig sektor har tradisjonelt vært basert på kontantprinsippet der fokuset på balanseverdier og periodisering av inntekter og kostnader ikke vært prioritert.

Kontantprinsippet har vært ansett som et lett håndterlig prinsipp i offentlig regnskapsførsel, og budsjettutarbeidelsen etter kontantprinsippet har vært basert på en ettårs horisont. I de siste årene har flere og flere land konvertert til regnskapsprinsipper tilsvarende de vi kjenner fra privat sektor, med større fokus på periodisering av kostnader og inntekter, og synliggjøring av realkapital og balanseverdier.

I Norge pågår det et arbeid med å innføre periodiseringsprinsippet for regnskap og budsjett i staten. I september 2001 ble det nedsatt et utvalg ledet av tidligere statssekretær Marianne Andreassen, nåværende leder for Statens Senter for Økonomistyring (SSØ). Utvalget hadde blant annet som mandat å vurdere prinsippene for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet og statsregnskapet. Utvalgets innstilling ble fulgt opp i St.prp. nr. 1 (2003–2004) Statsbudsjettet for 2004 der Finansdepartementet og regjeringen sluttet seg til forslaget om utprøving av periodiseringsprinsippet i staten, men fastslo at dette burde ta utgangspunkt i en K/N tilnærming og stegvis utprøving.

Som en del av oppfølgingen av NOU 2003:6 "Hva koster det?" (statsbudsjettutvalget), la regjeringen i statsbudsjettet for 2004 opp til å utvikle regnskapsstandarder og prøve ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i et utvalg statlige virksomheter. Våren 2004 etablerte Finansdepartementet et prosjekt for formålet. Prosjektet har gjennomført et utviklingsarbeid av regnskapsstandarder i samarbeid med ti statlige pilotvirksomheter og deres overordnede fagdepartementer. Et betydelig arbeid har vært nedlagt i å utvikle og prøve ut regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet i ti statlige virksomheter. Høsten 2007 ble prosjektet utvidet med en ny virksomhet, og prosjektet omfatter nå elleve pilotvirksomheter (Jf. vedlegg 3). En ny vurdering og anbefaling av prosjektet gis i 2009.

Formålet med bruk av periodiseringsprinsippet i staten er å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet og produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre virksomheter i statlig og privat sektor. Hensikten er også å få fram en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.

Hensikten med offentlige regnskaper har tradisjonelt vært å vise hvor inntekter kommer fra og hvordan de brukes. Regnskapet brukes i stor grad som et budsjettstyringsverktøy i statlige virksomheter. Selv om offentlige regnskaper har et sterkt fokus på pengestrømmene, må de også kunne brukes som beslutningsverktøy for hvordan ressurser skal brukes og som måleinstrument for å se om ressurser har blitt brukt mest mulig effektivt. I et land med en stor offentlig sektor må regnskapene kunne gi svar på om skattepengene og fellesformuen har blitt brukt effektivt. Et minimumskrav for å måle effektivitet er at kostnader kan måles, og for å måle kostnader må det også tas hensyn til endringer i balanseverdier, men dagens offentlige regnskaper tar i liten grad hensyn til verdifallet i sine eiendeler.

Når regnskaper ikke tar hensyn til avskrivninger og dermed heller ikke fanger opp endringer i eiendelene, kan kostnadssiden bli kraftig undervurdert og beslutningsunderlaget blir dermed feil. Om ikke de reelle kostnadene kommer frem kan dette bidra til at man ikke klarer å ta de rette beslutningene.

Imidlertid understrekes det at de siste årene har regelverket for statlig budsjett- og regnskapsarbeid blitt vesentlig fornyet og modernisert. På mange måter har utviklingen gått fra økonomiforvaltning til økonomisk styring hvor mål- og ressursstyring nå ofte sies å være det overordnede styringsprinsippet. Økonomiforvaltning innebærer at den statlige administrasjon først og fremst ser til at statens ressurser forvaltes i samsvar med lov og reglement. Dette aspektet er fortsatt svært sentralt, men ledere av statlige virksomheter må også nå sørge for aktiv økonomistyring i virksomhetene sine. Dette understrekes både i de senere års statsbudsjetter og ved den sterke fokuseringen på resultater og måloppnåelse i bevilgnings- og økonomireglementene. Sammen med årsregnskapet må blant annet virksomhetene rapportere inn opplysninger om oppnådde resultater.

En innføring av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter vil dermed bidra til å sikre en bedre periodisering av inntekter og utgifter, noe som kan gi et bedre grunnlag for styring. I

arbeidet med å utvikle standarder og regler for statlig regnskapsføring i pilotprosjektet er det lagt vekt på å basere regnskapsstandarder for statlige virksomheter i hensiktsmessig grad på norsk regnskapslovgivning og god regnskapsskikk i privat sektor. Overgangen fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet er imidlertid en stor omstilling som vil ta lang tid og som vil kreve investering i opplæring og kompetanseoppbygging (regjeringen.no).

## **1.2 FORMÅL**

Formålet med denne oppgaven er å studere etterspørsel etter regnskapsinformasjon i statlige virksomheter. Intensjonen med dette er å finne ut hvilke informasjon som etterspørres i forbindelse med beslutningstaking, styring og kontroll av virksomhetene. Videre er intensjonen å finne ut om det er store forskjeller i etterspørselen etter regnskapsinformasjon i forhold til styringsnivå og i hvilken grad etterspørselen varierer med konteksten. Resultatet av denne studien skal bidra til en bedre forståelse for bruken av regnskapsinformasjon og hvordan regnskapsinformasjonen blir brukt i forskjellige sammenhenger. Et annet siktemål med studien er å kartlegge om det er andre former for regnskapsinformasjon som man trenger og som man ikke får ut av dagens system.

## **1.3 PROBLEMSTILLING**

Med utgangspunktet i den stadig økende interesse for effektiv ressursbruk i offentlig sektor gjennom bedre økonomistyring, finner jeg at dette er en svært interessant og høyst aktuell sektor å studere. Et siktemål og utgangspunkt med utprøvingen av periodiseringsprinsippet i staten har vært å utvikle et felles standardsett og rapporteringsmal på tvers av organisasjonsformer. Dette er foreløpig begrenset til å inkludere brutto- og nettobudsjetterte virksomheter. Et spørsmål som da kan reises er om en felles rapporteringsmal dekker behovet for regnskapsinformasjon på tvers av ulike organisasjonsformer, organisasjonsnivåer og interne så vel som eksterne regnskapsinformasjonsbehov.

Med bakgrunn i dette har jeg valgt følgende problemstilling:

## **Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon?**

Jeg vil i tilknytning til problemstillingen prøve å belyse følgende delspørsmål:

- Hvilke forhold oppgis å influere på informasjonsbehovet?
- Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?
- Hva er de tilhørende implikasjonene?

### **1.4 AVGRENSNING OG BEGREPSAVKLARING**

I denne oppgaven skal jeg konsentrere meg om statlige virksomheter. Det finnes mange store statlige organisasjon som forvalter store mengder ressurser. På denne måten er det umulig å ta for seg alle statlige virksomheter. Jeg vil derfor i denne oppgaven konsentrere meg om de statlige virksomheter som deltar i utprøvingen av periodiseringsprinsippet. Der jeg har valgt å gå inn i Jernbaneverket (JBV) og Norges geologiske undersøkelse (NGU) for å se nærmere på etterspørselen etter regnskapsinformasjon i disse to virksomhetene.

Selv om jeg i utgangspunktet valgte å studere disse to virksomhetene mer inngående var det også et opplevd behov for å hente informasjon fra resten av pilotvirksomhetene ved hjelp av spørreskjemaundersøkelse. Dette kommer av at jeg ønsker å nå ut til et større utvalg for å skaffe informasjon for slik å styrke, bekrefte eller avkrefte informasjonen som kommer frem i intervjuene med JBV og NGU.

Det finnes mange aktører som har interesse for regnskapsrapporter og regnskapsinformasjon fra statlige virksomheter. Men jeg skal i denne oppgaven ikke vurdere regnskapets anvendbarhet for alle brukergrupper. Dette kommer av at oppgaven må gjennomføres på relativt kort tid. Jeg har derfor valgt å avgrense brukerne av regnskapsinformasjon i pilotvirksomhetene til å være ulike statlige aktører, herunder Finansdepartementet og virksomhetens tilhørende fagdepartement som de eksterne brukerne, og virksomhetsledelsen og de ansatte som de interne regnskapsbrukerne. Disse anses å utgjøre hovedbrukergruppen av denne type regnskapsinformasjon.

### 1.4.1 Begrepsavklaring

**Bruttobudsjettert** - Bruttobudsjettering innebærer at det treffes separate budsjettvedtak for virksomhetens utgifts- og inntektsside. En virksomhet som oppnår inntekter utover det budsjetterte, kan heller ikke disponere midler i tillegg til utgiftsbevilgningen. På den andre siden vil bortfall av budsjetterte inntekter ikke ha som direkte virkning at fullmakten til å benytte utgiftsbevilgningen reduseres.

**Nettobudsjettert** - innebærer at virksomhetene får en netto utgiftsbevilgning. Denne tilsvarer differansen mellom estimerte brutto utgifter og inntekter. Virksomhetene får et samlet beløp over post 50 i statsregnskapet og får særskilt fullmakt til bruttoføring av inntekter og utgifter utenfor statsregnskapet. Regnskapet føres etter et modifisert periodiseringsprinsipp, det vil at man går bort fra å føre regnskapet etter kontantprinsippet og blir mer lik private med hensyn til regnskapsføring.

**Periodiseringsprinsipp** - Med periodiseringsprinsippet skal forstås regnskapsføring etter de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven slik at transaksjoner og andre hendelser bokføres når de finner sted og ikke bare når det finner sted en pengetransaksjon.

**Kontantprinsipp** - Innebærer at det er innbetalinger og utbetalinger som tas med i budsjett og regnskap, det vil si at det er betalingstidspunktet som er avgjørende for om et beløp tas med innefor en gitt regnskapsperiode. (Mauland og Mellempvik, 1998).

**Regnskapsinformasjon** - er all økonomisk informasjon som bedriftsledelsen må vurdere i forbindelse med styring og beslutningstaking, og inkluderer intern og ekstern regnskapsinformasjon, herunder resultatinformasjon og balanserapport så vel som andre rapporter og informasjonsbehov brukt på tallmessige oppstillinger.

## **1.5 OPPGAVENS VIDERE OPPBYGNING**

Kapittel 2 Teori: I dette kapitlet presenteres teoriene jeg har valgt for å belyse problemstillingen.

Kapittel 3 Metode: I dette kapitlet settes studien inn i en økonomisk forskningstradisjon, og bakgrunnen for studiens metoder blir presentert. Hoveddelen av kapitlet presenterer de ulike forskningsmetodene jeg har benyttet, hvordan innsamling av empiri er blitt utført og hvordan jeg har behandlet dette datamaterialet.

Kapittel 4 Empiri: I dette kapitlet presenteres datagrunnlaget for studien, Her blir først sekundærdataene fra dokumentstudier systematisert, deretter presenterer jeg primærdata fra intervju og spørreskjemaundersøkelsen. Tilslutt redegjør jeg for de empiriske funnene.

Kapittel 5 Analyse og konklusjon: I dette kapitlet vurderer jeg først de empiriske funnene opp imot teori fra kapittel 2. deretter trekker jeg en konklusjon ut fra resultatet av analysen. Helt tilslutt kommer jeg med forslag til videre forskning.

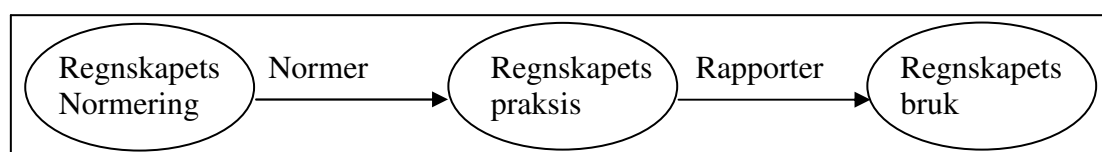
## 2 TEORETISK PERSPEKTIV

I dette kapittelet skal jeg redegjøre for den teoretiske referanserammen som jeg har lagt til grunn for å løse min problemstilling. Jeg skal starte med å gi en beskrivelse av regnskapsbegrepet, jeg vil her ta for meg hvordan regnskap kan forstås. Videre skal jeg redegjøre for teorier om regnskapets funksjoner, samt regnskapets brukere og egenskaper hos disse. Deretter presenteres betingelsesteorien, denne teoriene vil ha betydning når jeg skal diskutere kontekst og bruken av regnskap. Til slutt presenteres Prinsipal-agentteori og Ouchis' styringsmodell for å få innsikt i ulike styringsfilosofier og for å se på forholdet mellom fagdepartement (eier), virksomhetsledelsen og de ansatte i et prinsipal-agentforhold.

### 2.1 REGNSKAPSBEGREPET

Tradisjonelt defineres regnskap ofte som et system som har til oppgave å registrere, måle, vurdere og rapportere forretningstilfeller (Mellemvik og Olson, 1996). Formålet med regnskapet er å formidle økonomisk informasjon til brukerne. Det er derfor viktig at det foreligger klare retningslinjer for hvordan regnskaper skal utformes, dette er for å gi brukerne en mest mulig korrekt informasjon om organisasjonens økonomiske situasjon og utvikling. Korrekte informasjon er viktig for regnskapsbrukerne for å ivareta beslutningstaking og kontrollfunksjoner.

Ifølge Mellemvik og Olson (1996) representerer tradisjonelle definisjoner på regnskap et for snevert syn for hva et regnskap er, de innfører dermed det de kaller for et utvidet regnskapsbegrep som innbefatter regnskapets normering, praksis og bruk. Denne definisjonen deler regnskapet opp i tre områder. Det første er et normsystem som handler om å utvikle regler for hvordan regnskap skal praktiseres. Det andre er et praksissystem som går ut å utforme regnskapsrapporter i samsvar med normene. Det tredje er et brukersystem som går på det å anvende regnskapsrapportene. Det er en løpende sammenheng fra normer til utvikling av rapporter for anvendelse av brukerne. Figur 1 viser en forbindelseslinje fra regnskapets bruk til dets normering.



Figur 1: Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk (Mellemvik og Olson, 1996:11)



### **2.1.1 Normsystemet**

Normdanningens rolle i regnskapsbegrepet er sentral for å skape ensartet regnskapspraksis innenfor egne områder, for eksempel statlig sektor. Normeringen består ikke kun av standarder, men kan også bestå av lover og forskrifter. Et godt utviklet normsystem er av stor betydning for harmonisering av regnskapet, samt som det er viktig for å opprettholde kvaliteten på det.

Forskjellige interessegrupper har imidlertid ulike meninger for hvordan et regnskap skal utformes. Normsystemets standarder, lover og forskrifter fungerer som en felles mal for å unngå at alle fører regnskap på en egen måte. I følge Mellemvik og Olson (1996) har enhver organisasjon en form for manøvreringsfrihet. Regnskapslover og normer gir rom for en viss frihet som igjen gir mulighet for ulike tilpasninger av regnskapene. Dette betyr at normene kan tolkes på forskjellige måter, samt at normene ikke kan omfatte alle situasjoner som oppstår til en hver tid. Brukernes behov for regnskapsinformasjon er kontekstavhengig, det er derfor vanskelig å utarbeide et normsystem som skal ivareta alle de ulike behovene. Med dette kan vi si at normene for hvordan et regnskap skal utformes og hvem som er den primære målgruppen vil regulere regnskapspraksis. Normene kan imidlertid bare i liten grad styre hvordan rapportene kan anvendes.

### **2.1.2 Praksissystemet**

Regnskapspraksis knytter seg til utarbeidelse av regnskap i organisasjoner av ulike typer. Denne delen omhandler regnskapet som et system bestående av undersystemer for innsamling, bearbeiding, registrering og føring av data (Bjørnenak og Olson, 1995). Selv om normene setter grenser for regnskapspraksis, dekker de ikke inn alle situasjoner som kan oppstå for eksempel i forbindelse med etablering av åpningsbalanse og anvendelse av vedsetningsprinsipper. Normene kan også tolkes på ulik måte, og regnskap i praksis blir da preget av den organisatoriske konteksten, det vil si kulturelle, strukturelle og andre økonomiske og administrative prosesser innenfor en organisasjon.

### **2.1.3 Brukersystemet**

Normdanningen resulterer i normer og regnskapets praksis resulterer i regnskapsrapporter (Mellemvik og Olson, 1996). Regnskapets bruk knytter seg med andre ord til dets anvendelse

i praksis. Bruken av regnskapet bidrar til å få en forståelse av den totale helheten. Ideen er naturligvis at de data som finnes i rapportene skal anvendes for økonomistyring av virksomheten. For å kunne anvende rapportene og regnskapet vil en forståelse av hvordan regnskapets faglige og teoretiske oppbygninger kunne være av betydning.

#### **2.1.4 Kvalitetskrav til regnskapet**

For å vurdere konsekvenser av bruken av informasjon ved overgangen fra ett gammelt til et nytt prinsipp er det naturlig å bruke en referanseramme som eksplisitt uttrykker noe om brukernes krav til regnskap. I følge Financial Accounting Standard Board (FASB, 1980) skal regnskapsinformasjon tilfredsstillende følgende informasjonskrav (Mellempvik et.al., 2000).

##### **Begripelighet**

For å tilfredsstillende formålene med regnskap må informasjonen som presenteres være begripelig for brukeren. Regnskapsinformasjonens begripelighet er avhengig både av kvaliteten på informasjonen og brukeren sin kunnskap, og følgelig kan begripelighet være både informasjonsspesifikk og brukerspesifikk. Når brukeren ikke forstår informasjonen er det ikke mulig å bruke den. På denne måten binder begripelighet sammen regnskapsinformasjonen med egenskaper hos brukergruppene.

##### **Relevans**

Informasjon er relevant hvis den har betydning for beslutningstakeren i en bestemt beslutningssituasjon. Informasjonen kan være relevant gjennom å hjelpe brukerne med å formulere prediksjoner om konsekvenser av dagens og fremtidige handlinger. Regnskapsinformasjonen kan også være relevant hvis den kan gi tilbakemelding til beslutningstakeren for å bekrefte eller korrigere tidligere formulerte forventninger. Det vil si gjennom å lære av historien kan man skape bedre grunnlag for å prognostisere fremtiden.

##### **Pålitelighet**

Pålitelighet kan karakteriseres gjennom tre underregnskaper: *validitet*, *verifiserbarhet* og *nøytralitet*. Validitet innebærer at det er samsvar mellom målenheten og det fenomen som målenheten er ment å måle. Verifiserbarhet er knyttet til den egenskap ved regnskapsinformasjonen som har å gjøre med blant annet at forskjellige regnskapsførere med tilgang på samme regnskapsdata kan utarbeide like rapporter. Nøytralitet karakteriseres når

regnskapsinformasjonen er partsuavhengig, det vil si at regnskapsinformasjonen er upåvirket av spesifikke interesser, samt at den ikke er fokusert på et bestemt resultat.

### **Sammenlignbarhet**

For å være nyttig må informasjonen være konsistent i forhold til tids- eller virksomhetssammenligninger. For å oppnå dette må brukerne ha muligheter til å sammenligne over tid regnskapsinformasjon fra en økonomisk enhet og videre ha mulighet til å sammenligne informasjon fra en enhet med informasjon fra en annen enhet. I tilknytning til sammenlignbarhetskravet er det særlig to forhold som er viktige, disse er *konsistens* og *ensartethet*. Konsistens innebærer at samme metoder, rapporter og teknikker brukes over tid for å måle og klassifisere regnskapsdata. Krav om ensartet informasjon kan ivaretas ved at ulike regnskapsenheter anvender henholdsvis samme klassifisering av regnskapskontoer, samme regler og teknikker, samme målingsmetoder og samme struktur på rapporter.

### **2.1.5 Begrensninger ved regnskap og regnskapsinformasjon**

Begrensninger med regnskap og regnskapsinformasjon er at det er vanskelig å tilpasse regnskapet mot raske endringer (Mellempvik et. al., 1988). Dette kommer av at regnskapsinformasjon er historiske data som man blant annet bruker til å prognosere fremtiden, dersom man opplever raske endringer på kort tid kan det være vanskelig å bruke de historiske regnskapstallene til å lage gode nok prognoser på ventet i fremtiden, man kan fort få store avvik mellom budsjett og regnskapstall i slike tilfeller.

Hvis man finner store avvik mellom budsjett og regnskapstall, kan det være uhensynsmessig å benytte regnskapsrapportene som styringsverktøy (Opstad, 2006). Man har da tapt mye tid noe som kan være vanskelig å justere slik at virksomheten kommer i mål. Grunnen til dette er tidsforskyvningen mellom når klarsignalet om å bruke midlene gis, til beløpene kommer fram i regnskapsoversikten. Dette kan komme av at aktiviteter ikke er blitt periodisert godt nok på grunn av manglende opplysninger på rapporteringstidspunktet.

En organisasjon er mer eller mindre usikker med hensyn til sin kunnskap om mulige årsaks-/virkningsrelasjoner og sine preferanser om mulige resultater (Thompson, 1967; i Mellempvik og Olson, 1996). Mellempvik og Olson (1996) hevder at man normalt aldri vil oppleve en situasjon som kan karakteriseres ved sikker kunnskap om årsaks-/virkningsrelasjoner og sikre

preferanser når det gjelder mulig resultat i og rundt organisasjonen. Dette kan komme av at det ofte er usikre relasjoner mellom beslutninger tatt av individer, noe som også medfører til usikre relasjoner mellom beslutninger i organisasjoner og regnskap. Dette skaper i sin tur behov for bedre regnskap (Mellempvik og Olson, 1996).

## **2.2 REGNSKAPETS BRUKERE**

Normdanning resulterer i normer og regnskapets praksis resulterer i regnskapsrapporter (Mellempvik og Olson, 1996). Regnskapsnormene styrer i stor grad regnskapspraksisen. Mellempvik og Bourmistrov (2002) hevder at mange av rapportene som utarbeides gjennom regnskapssystemet derfor blir påvirket av normene. Bruken av regnskapsrapporter kan derfor skje på ulike måter både innenfor den regnskapspliktige virksomheten som utenfor dens grenser, dette kommer av at ulike brukere har forskjellig oppfattelse og forståelse av informasjonen, samt at de behandler informasjonen ulikt.

Det finnes mange ulike interessentgrupper og dermed muligere brukere av regnskapet til statlige virksomheter. Blant annet kan man nevne skatte- og gebyrbetalerne, politikerne, Riksrevisjon, skattemyndighetene, staten, fagdepartementene, administrasjonen, de ansatte, medier etc. Mellempvik et. al., (2000) hevder at regnskapet er ment å fungere i relasjonen mellom prinsipal og agent. Jeg vil derfor i denne sammenhengen definere brukergrupper ut fra denne relasjonen.

### **2.2.1 Interne regnskapsbrukere**

De interne brukerne av regnskapet i statlige virksomheter er administrasjonen og de ansatte i virksomheten.

#### **Administrasjon og administrative ledelse**

Virksomhetsadministrasjonen har ansvar for realisering av politiske vedtak og at tjenesteproduksjonen blir utført innenfor de fastsatte økonomiske rammene.

Regnskapsinformasjon er et instrument for god økonomisk styring og kontroll av virksomheten. Administrasjonen er derfor en sentral bruker av virksomhetens regnskapsinformasjon. I reglementet for økonomistyring i staten er det formulert følgende krav til virksomhetene:

- ”Alle virksomheter har plikt til å føre regnskap. Regnskapsføringen omfatter bokføring og pliktig regnskapsrapportering. Regnskapet skal gi grunnlag for kontroll med disponeringen av gitte bevilgninger og grunnlag for analyser av virksomhetens aktiviteter.” (Kap 4. Regnskap § 12 Regnskapsføring).
- ”Alle virksomheter skal etablere systemer og rutiner som har innebygd intern kontroll for å sikre at: b) måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav ... c) ressursbruken er effektiv ... d) regnskap og informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig...” (Kap. 5. § 14 Intern kontroll).

Med dette til grunn betyr det at administrasjonen i statlige virksomheter ikke bare betraktes som interne brukere av regnskapsinformasjon, men også produsent av regnskapsinformasjon (Mellempvik et. al., 2000).

### **De ansatte**

De ansatte omfattes både av de som jobber i administrasjonen og de som befinner seg i de ulike avdelingene og nivåene i virksomheten. Felles for alle disse er at de i større eller mindre grad etterspør regnskapsinformasjon til å prognosere framtidsutsikter, styre og/eller følge opp sine oppgaver.

### **2.2.2 Eksterne regnskapsbrukere**

Det er ikke bare de interne brukerne som drar nytte av regnskapsinformasjonen. Eksterne brukere av regnskapsinformasjon til statlige virksomheter er staten, som her er definert til å være Finansdepartementet og tilhørende fagdepartement.

#### **Staten**

Staten har en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon fordi staten er hovedmottaker av alle forskriftsbestemte regnskapsrapporter som produseres av virksomhetene (Mellempvik et.al., 2000). Statlige virksomheter har ansvar for sentrale deler av tjenesteproduksjon. Staten har som følge av dette behov for regnskapsinformasjon fra virksomhetene for å følge med i bruken av ressursene vi virksomhetene, kontrollere resultatene opp mot tildelt budsjett og til å beregne bevilgninger.

Det er staten som utarbeider regnskapsstandarder for statlige virksomheter, dette medfører at staten ikke bare er brukere av regnskapsinformasjon, men også er normgiver. Mellempvik et.

al., (2000) hevder at denne dualistiske posisjonen til staten som både mottaker og normgiver gjør at andres behov for regnskapsinformasjon kan nedprioriteres.

Reglement for økonomistyring i staten kapittel 6 § 17 *Felles standarder og systemer* sier at:

- ”Virksomhetene skal benytte felles standarder og systemer for statsbudsjettet, statsregnskapet og statens betalingssystemer etter bestemmelser fastsatt av Finansdepartementet.”

og bestemmelser om økonomistyring i staten kapittel 3.2.3 *Nærmere om budsjettering og regnskapsføring i departement og virksomhet* sier at:

- ”Virksomheten skal følge de til enhver tid gjeldende bestemmelser og eventuelle standarder som Finansdepartementet har fastsatt for budsjettering og regnskapsføring.”

Med dette til grunn betyr det at staten som produsent av regnskapsstandarder framlegger også her krav om at alle statlige virksomheter skal følge en felles mal for regnskapsføring og budsjettering. Ved å benytte en felles mal for regnskapsstandarder i alle statlige virksomheter kan man oppnå en reduisering av statens kostnader med hensyn til bearbeiding av statistiske informasjon, samtidig kan dette også bidra til å oppnå rettferdighet ved fordeling av statlige bevilgninger til virksomhetene (Mellempvik et. al., 2000).

### **Fagdepartement**

Fagdepartementet er en del av staten, men som er underlagt Finansdepartementet.

Fagdepartementet skal være et bindeledd mellom den underliggende virksomheten og Finansdepartementet. Slik det framkommer i bestemmelser om økonomistyring i staten kapittel 1.2 *Myndighet og ansvar* har fagdepartementet overordnet ansvar for at:

- ”a) virksomheten gjennomfører aktiviteter i tråd med Stortingets vedtak og forutsetninger og departementets fastsatte mål og prioriteringer. b) virksomheten bruker ressurser effektivt ... d) virksomheten rapporterer relevant og pålitelig resultatinformasjon ...”

Det står videre i kapittel 1.5.2 *Departementets overordnede kontroll* at:

- ”fagdepartementet skal sikre seg at alle virksomheter har tilfredsstillende intern kontroll slik at fastsatte mål og resultatkrav følges opp, ressursbruken er effektiv og virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler.”

I bevilningsreglementet § 13 *Statsregnskapet* ble det sagt at:

- ”6.) Hvert departement skal avgi forklaringer til bevilningsregnskapet om ikke uvesentlige avvik mellom bevilnings- og regnskapstall. Det skal også utarbeides forklaringer til kapitalregnskapet...”

Med dette til grunn betyr det at fagdepartementet må sørge for å få informasjon om effektivitet, måloppnåelse og resultater fra de tilhørende virksomhetene. Denne informasjonen foreligger i regnskapsrapportene til virksomhetene.

### **2.2.3 Egenskaper hos brukere**

I en virksomhet har vi individer i ulike brukergrupper som besitter forskjellige kunnskaper med hensyn til regnskap. Mellempvik et. al., (2000) deler regnskapsbrukerne opp i to grupper; eksperter og legmenn. Inndelingen skjer ut fra kriterier som kunnskap og utdanning innen regnskap og økonomi. Eksperter er de som har mer og dypere kunnskap om økonomi og regnskap gjennom utdanning og erfaring, mens legmenn er de som har en generell kunnskap og som er mer opptatt bunnlinjen.

Staten har en sentral rolle når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon. Men også i staten består brukere av regnskapsinformasjon av forskjellige grupper. Deler av staten spesielt økonomiavdelingen og revisjonen kan karakteriseres som eksperter fordi de har økonomisk utdanning, noe som gjør at de lett kan begripe regnskapsinformasjon (Mellempvik et. al., 2000). Dette fører igjen til at de kan gjennomføre dypere analyser av regnskapsdata. Imidlertid kan overgangen fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet føre med seg en del nye utfordringer også for denne gruppen, dette gjennom at man møter på nye elementer. Men på grunn av dypere kunnskap og erfaring innen regnskap og økonomi har disse brukerne større forutsetninger til å forstå regnskapsinformasjon enn andre grupper som ikke har denne kompetansen.

Regnskapsbrukere i staten består også av politikere. Disse er innbyggernes valgte representanter og kjennertegnes ved at de utgjør et utsnitt av nasjonens befolkning. Dette betyr at politikere ikke kan forventes å ha spesielle forkunnskaper om hva de ulike regnskapsbegreper og regnskapsmodeller inneholder. Deres kunnskaper i økonomi og regnskap antas dermed å være på et generelt nivå. Dette gjør at de ikke kan begripe regnskapsinformasjonen i samme grad som ekspertene i økonomiavdelingen, noe som gjør at

de kan ses på som legmenn. For å gjøre regnskapsinformasjon begripelig for legmannen må regnskapsoppstillingene kommenteres og sentrale begreper forklares (Mellempvik et. at., 2000).

I likhet med staten har vi også ulike brukergrupper av regnskapsinformasjon i en virksomhet. Imidlertid er virksomhetsledelsen sammensatt av folk med ulike oppgaver, og trolig er de også ulikt bemannet når det gjelder økonomisk og administrativt kompetanse. Men felles kan man si at store deler av virksomhetsledelsen er som oftest mest opptatt av fag, det vil si de virksomhetsområdene man driver med og som man skal levere. Denne fagfokuserede ledelsen kan ses på som legmenn, da de i likhet med politikere ikke har sine kjernekompetanser innenfor økonomi og regnskap. Økonomiavdelingen og den delen av virksomheten som jobber med virksomhetens økonomiske områder og kan karakteriseres som eksperter. Disse driver med økonomistyring og oppfølging av virksomheten. Regnskapsinformasjon vil derfor være et viktig instrument for å få god intern økonomistyring. Når det gjelder de ansatte utenfor økonomiavdelingen kan disse i likhet med store deler av virksomhetsledelsen antas å være opptatt av det fagområdet man driver med, og kan derfor ses på som legmenn.

Med utgangspunktet i Mellempvik et. al., (2000) sin inndeling av hovedbrukergrupper av kommuneregnskapet skal jeg nå oppsummere opp brukergrupper av regnskapet i statlige virksomheter i tabell 1. Denne tabellen gir en teoretisk inndeling av hovedbrukergruppen av regnskapet i en statlig virksomhet, tabellen gir også en vurdering på forskjellene mellom gruppene når det gjelder forståelse og bruk av regnskapsinformasjon.

<b>Brukergruppen</b>	<b>Staten (økonomi- og revisjonsavdelingen)</b>	<b>Politikere</b>	<b>Administrasjon/ ledelse (økonomi)</b>	<b>Ledelse og de ansatte (som er opptatt av fag)</b>
<b>Karakteristika</b>				
<b>Kunnskap om økonomi og regnskap</b>	Eksperter	Legmenn	Eksperter	Legmenn
<b>Fortolkningsmetoden</b>	Detaljert analyse	Enkel, ukritisk, Trenger hjelp av eksperter	Detaljert analyse	Enkel, ukritisk, trenger hjelp av eksperter
<b>Behov for regnskapsinformasjon</b>	Styring av virksomhetene	Planlegging/ Styring av virksomhetene	Styring i virksomhetene	Oppfølging/ styring av tildelte arbeidsoppgaver
<b>Grad av detaljering i regnskapet</b>	Detaljert for sammenligning	Overfladisk opptatt av bunnlinjen og generelle begrep	Detaljert for Intern kontroll	Overfladisk opptatt av bunnlinjen og generelle begrep

Tabell 1: Hovedbrukergrupper av regnskapet i statlige virksomheter



## **2.3 REGNSKAP I BRUK**

Hensikten med regnskapet er at de data som finnes i regnskapsrapportene skal brukes. Og for å kunne bruke rapportene dreier det seg om oppfattelse og forståelse av informasjonen som regnskapene gir. Dette betyr at man må ha kunnskaper og kjennskap til konteksten til dataene for å kunne nyttiggjøre seg av verdiene som ligger i dem. Nytteverdien ligger i at informasjonen gir mottakeren ny forståelse eller kunnskap. God informasjon vil føre til økt sannsynligheten for å komme frem til fornuftige løsninger. Verdien av informasjonen ligger i at den kan nyttiggjøres. Regnskapsrapporter må derfor forstås for å ha potensiell effekt på handlinger (Kinserdal, 1998).

### **2.3.1 Regnskapets funksjoner**

Regnskap kan ses på fra et normativt og et deskriptivt syn. Det normative synet legger til grunn at regnskapets og styringssystemenes funksjon er knyttet til beslutning og kontroll i organisasjonene (Mauland og Mellemvik, 2004). Man tar altså utgangspunktet i målsettinger ved bruk av regnskapet og utleder regnskapets funksjoner ut fra dette. Det deskriptive synet tar utgangspunktet i det man empirisk observerer og legger til grunn at regnskapet i en virksomhet kan ha andre funksjoner enn å redusere usikkerheten knyttet til beslutning og kontroll. Regnskapets funksjoner kan dermed sees ut fra dets tenkte funksjoner eller ut fra regnskapets virkelige funksjoner. Man kan fremheve spesielt to av regnskapets hovedfunksjoner, henholdsvis ansvarsutkreving og beslutningstaking (Mellemvik og Olson, 1996).

Ansvarsfunksjonen legger i hovedsak vekt på at regnskapene skal gi informasjon om hvordan en virksomhet har forvaltet ressursene sine innenfor en gitt periode. Ansvarsfunksjonen til regnskapet kan sees i sammenhengen med et prinsipal-agent forhold (Gjesdal, 1978; i Mellemvik og Olson, 1996). For eksempel vil agenten her være den som må stå til ansvar for prinsipalen for de handlinger som er gjennomført. Prinsipalen vil på sin side være den som krever at agenten legger frem regnskapet. Prinsipalen delegerer myndighet til agenten, og trenger da et informasjonssystem som sikrer at de handlinger prinsipalen legger frem blir utført. Prinsipalen trenger et system for å kontrollere at de handlinger han har besluttet å utføre blir gjennomført. Regnskapet vil være det agenten legger frem for prinsipalen for å vise utførte handlinger. For å være sikker på at informasjonen som gis er pålitelig er man avhengig av at regnskapet er basert på en fullstendig registrering av de transaksjonene som er foretatt.

Beslutningsfunksjonen tar sikte på å gi informasjon som kan danne grunnlaget for beslutninger. Dette går ut på at regnskapsrapporter skal bidra til å fremskaffe informasjon som kan føre til et bedre beslutningsgrunnlag. Denne funksjonen skiller seg fra ansvarsfunksjonen ved at det åpner for en mer subjektiv tolkning av hvordan verdier i et regnskap skal føres.

Dette leder oss til det faktum at regnskapet består av to funksjoner som bygger på ulike versjoner av sannheten. I følge Mellemvik og Olson (1996) har regnskapet en fremtidsrettet og en tilbakeskuende funksjon, hvor beslutningsfunksjonen er fremtidsrettet og ansvarsfunksjonen er tilbakeskuende. Man kan videre si at ansvarsfunksjonen og beslutningssituasjonen i stor grad faller sammen, dette kommer av at den ansvarsorienterte funksjonen ender ut i en beslutning. Felles for disse funksjonene er et ønske om å redusere usikkerheten. Det finnes altså en forbindelse mellom beslutning, handling og regnskap. Dette går ut på at beslutning fokuserer på fremtidige handlinger, mens regnskapet avspeiler handlinger som allerede er gjennomført (Mellemvik og Olson, 1996). Rapporteringen er derfor viktig i den forstand at staten som har plassert penger i virksomheten får en sann og korrekt tilbakemelding om hvordan pengene er brukt. Regnskapet blir med dette brukt til å redusere usikkerheten ved beslutning og kontroll, videre blir regnskapet også brukt som grunnlag for legitimering og maktutøvelse.

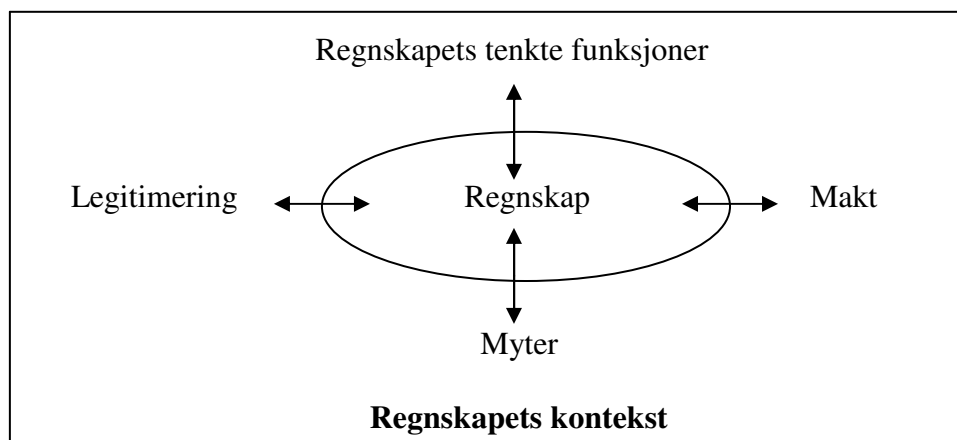
### **2.3.2 Makt og legitimering**

I følge det deskriptive synet har regnskapet mange funksjoner, blant annet fungerer regnskapet som et redskap for å legitimere virksomheten. Regnskapet sees på her som påvirkbart av omgivelsene på samme måte som omgivelsene påvirkes av regnskapet (Mauland og Mellemvik, 2004). I forhold til virksomhetens omgivelser, er regnskapet med på å avgrense virksomheten. Regnskapet kan ved å fortelle omgivelsene at det har foregått aktivitet i virksomheten legitimere organisasjonens eksistens overfor omverdenen. Mellemvik et., al. (1988) hevder at regnskapet gjør det samtidig mulig for organisasjonen å fortelle om sin rasjonalitet.

Regnskapsdata blir lite brukt til de formålene de er tenkt til å bruke ut i fra det normative synet (Høgheim, 1992). I stedet blir regnskapsdata brukt til å legitimere organisasjonen eksistens. Legitimeringsfunksjonen kan også tolkes som beslutningsgrunnlag. På denne måten er beslutningsgrunnlaget og legitimeringsfunksjonen i visse sammenhenger likeverdige.

Gjennom regnskapet danner vi oss et bilde av verden, og dermed kan man si at regnskapet er med på å danne oppfatninger og forventninger. Hvis disse oppfatninger og forventninger tar utgangspunkt i et regnskap som ikke gir et riktig bilde av virkeligheten, bidrar regnskapet i dette tilfellet til å skape myter. Regnskapet er relatert til makt ut fra dets evner til å forenkle og tydeliggjøre omgivelsene. Regnskapet gjør dermed mulig å redusere ulike aktiviteter og prosesser til entydige størrelser, og dermed muligheter til å sammenligne og evaluere individer, avdelinger og enheter. En annen funksjon som kan knyttes til regnskapet er konflikt. Da man bruker regnskapet for å skille seg fra andre aktører kan dette føre til konflikter. Dette vil være spesielt i politisk styrte organisasjoner, da disse organisasjonene oppnår legitimitet ved å representere de ulike verdier, og oppfatninger og interesser som finnes i deres omgivelser.

Regnskapet kan derfor brukes for eksempel for å legitimere virksomheten i forhold til omgivelsene, opprettholde en myte om produktivitet, understreke virksomhetens maktposisjon og kunne synliggjøre konflikter om ressursfordeling og ulike interesser (Mauland og Mellempvik, 2004). Figur 2 viser sammenhengen mellom regnskapets funksjoner.

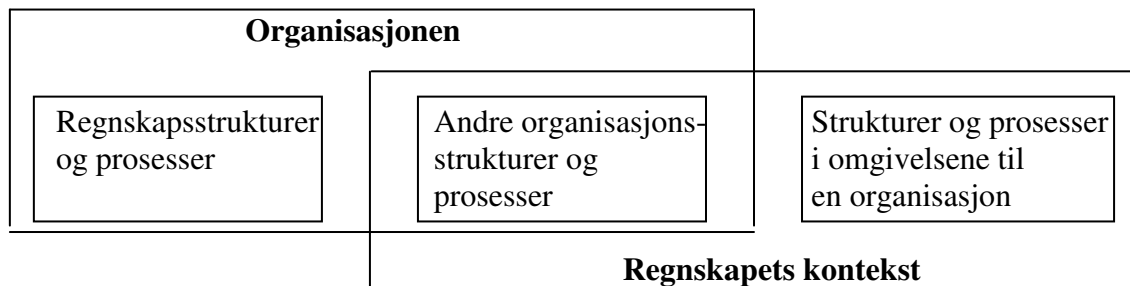


Figur 2: Regnskapets funksjoner (Mellempvik og Olson, 1996:27)

### 2.3.3 Regnskap og kontekst

Enhver organisasjon har sine regnskapsstrukturer og prosesser. Regnskap har til hensikt å avbilde organisasjonen. Dette betyr at regnskapsstrukturen må stemme overens med organisasjonsstrukturen og de ulike prosessene innad i organisasjonen. Organisasjoner har også omgivelser som har sine strukturer og prosesser. For at en organisasjon skal kunne overleve må den tilpasse seg sine omgivelser, eller omgivelser må tilpasse seg organisasjonen.

I følge Mellempvik et. al. (1988) består konteksten til regnskapets oppbygging og prosesser av andre strukturer og prosesser både i organisasjonen og i omgivelsene. Regnskapet kan ikke sees uten å sette det i sammenheng med den kontekst det brukes i, slik at bruk av regnskap må derfor også studeres i lys av konteksten. Det finnes tre minst like viktige elementer med varierende avhengighet av hverandre jf. Figur 3.



Figur 3: Regnskapets og dets kontekst (Mellempvik et. al., 1988)

Regnskap i statlig sektor har sin egen kontekst. Dette kommer av at virksomhetene har forskjellige interesser med forskjellige ønsker slik at regnskapets form og innhold bør derfor tilpasses den virksomheten som skal rapportere, de brukerne som skal ha informasjonen og de situasjonene som regnskapet skal anvendes i. (Hendriksen og van Brenda, 1992).

Det skilles mellom en sterk kontekst og en sterk organisasjon. En sterk kontekst er når organisasjonen er avhengig av sine omgivelser, mens en sterk organisasjon er når omgivelsene er avhengige av organisasjonen. Ut i fra figur 3 kan vi se at det er en interaksjon mellom regnskap og kontekst. Dette betyr at hvis vi har en sterk og dominerende kontekst er det konteksten som setter rammene og tvinger organisasjonen å endre seg, noe som kan føre til at regnskapsstrukturen må endres tilsvarende. Endringer i regnskapet kommer av at det blir stilt nye krav til regnskapet som følge av endringer i behovene og kravene til konteksten.

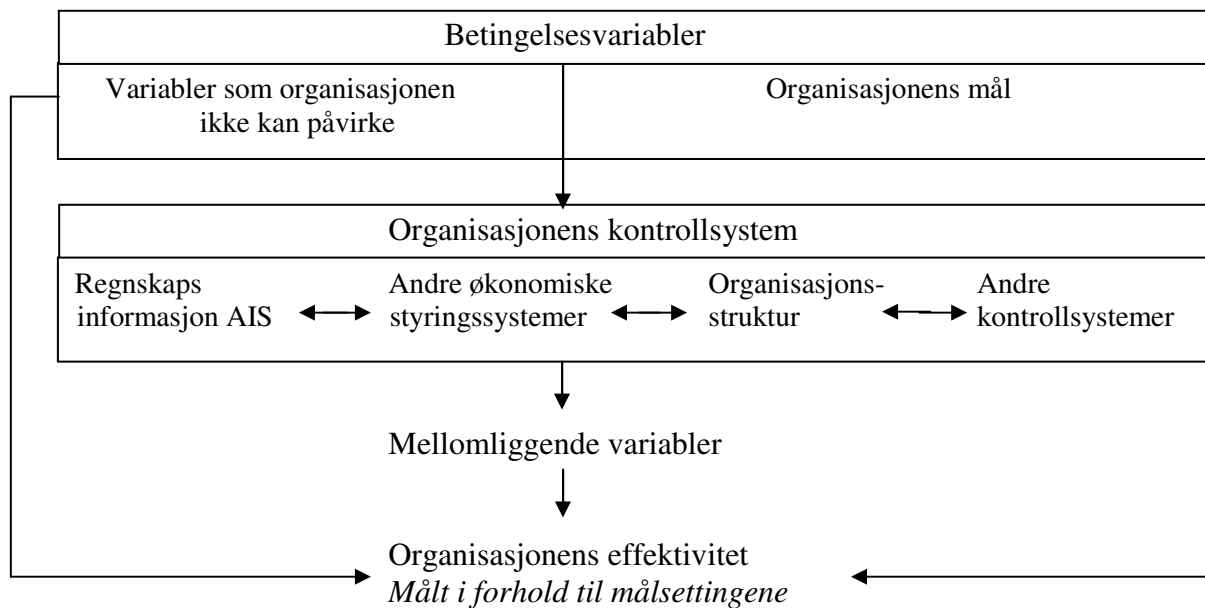
Har vi en sterk organisasjon medfører dette til at det er konteksten som må tilpasse seg organisasjonens struktur. Konteksten kan derfor ikke påvirke organisasjonen i dette tilfellet fordi den er avhengig av organisasjonen. Organisasjonen kan nå kontrollere konteksten gjennom ulike maktmidler og straffesanksjoner. Hovedfunksjonen til regnskap i en sterk kontekst er å støtte opp om organisasjonens legitimeringsprosess, mens hovedfunksjonen til regnskap i sterke organisasjoner er å støtte opp om utøvelse av makt (Mellempvik et. al., 1988).

## **2.4 BETINGELSESTEORI**

Betingelsesteoriens grunntese er at det ikke finnes noen universal hensiktsmessige økonomistyringssystem som passer til alle organisasjoner i alle situasjoner (Otley, 1980). Betingelsesteorien kan med dette sies å være ganske omfattende. Det finnes ikke en enkel betingelsesteori for en bedrift, men en mengde betingelser. Betingelsesteorien blir derfor ofte kritisert for at den ikke er noen strukturell teori i organisasjoner, men kun løse grupperinger av helt forskjellige teorier, der hver enkelt utgjør en forbindelse mellom dens betingelser og et slags aspekt av organisasjonsstruktur, som for eksempel organisasjonens størrelse og byråkrati.

Ulike organisasjoner har ulike forutsetninger ved valg av regnskapssystem og økonomistyringssystem, dette kommer av at organisasjonene vil være effektive på ulike måter, og grad av måloppnåelse oppfattes ulikt av ulike interessegrupper. For å fungere godt må derfor organisasjonen være tilpasset sine betingelser. Man må da identifisere de spesifikke aspekter ved et økonomisystem som er knyttet til bestemte og definerte situasjoner, selv om dette kan innebære at man må godta at det ikke alltid finnes løsninger som er generelt helt gode, men bare betinget gode.

Det at organisasjoner har ulike forutsetninger og ulike variabler som påvirker deres kontrollsistem betyr dette at for å forstå regnskap må man se den i lys av organisasjonens totale kontekst (Puxty, 1993). Som følge av dette har Gordon og Miller (i Otley, 1980) utviklet et rammeverk for designet av et regnskapsinformasjonssystem (AIS – Accounting Information System). Otley (1980) har brukt dette rammeverket for å beskrive betingelsesteorien, betingelsesteoriens rammeverk illustreres i figur 4 på neste side.



Figur 4: Betingelsesteoriens rammeverk (Otley, 1980)

Dette betingelsesrammeverket tar hensyn til organisasjonens mål og faktorer som vil påvirke organisasjonens effektivitet. Det skilles mellom betingede og kontrollerbare variabler.

De betingede variabler kan være interne og eksterne faktorer som er med å påvirke organisasjonens valg av økonomistyringssystem og handlinger for å nå målsetninger. Disse betingede variablene ligger utenfor bedriftens kontroll, men som bedriften er kjent med og forsøker å påvirke gjennom å tilpasse de kontrollerbare variablene slik at bedriften oppnår størst mulig effektivitet. Eksempler på betingede variabler er organisasjonstype, organisasjonsstørrelse, oppgave, teknologi, mål, kultur, bedriftsfilosofi, de ansatte, organisasjonsomgivelser og kontekst. De kontrollerbare variabler antas å være en del av organisasjonens kontrollsystem der AIS settes i sammenheng med andre økonomiske styringssystemer, organisasjonens struktur og andre kontrollsystemer (Otley, 1980).

Betingelsesteorien argumenteres for at det er tre forhold som påvirker organisasjonens valg av økonomistyringssystemer. Teknologi, organisasjonsstruktur og omgivelsene er alle forklaringer på hvorfor et regnskapsinformasjonssystem kan være forskjellige, fra en situasjon til en annen (Otley, 1980). Både teknologien i og omgivelsen til en organisasjon påvirker dens evne til å styre mot langsiktige målsetninger. I følge Otley (1980) fungerer organisasjoner i et samspill med omgivelsene. Dette innebærer en rekke forskjellige relasjoner og prosesser. Omgivelser er dermed en viktig faktor som påvirker forskjeller i bruken av økonomisystem. Forskjellen mellom ulike typer teknologier kan være en faktor som har innflytelse på

utviklingen av det interne økonomisystemet. Brukerne og eierne er en del av en organisasjons omgivelser, og disse bør begge være inkludert i styringssystemet.

Organisasjonsstruktur beskriver hvordan organisasjonen er bygd opp med hensyn til arbeidsoppgaver og ansvar (Otley, 1980). Betingelsesteorien slår dermed fast at en organisasjon er situasjonsbestemt. Tilpasningen av organisasjonen kan oppfattes som en slags funksjonell ramme for den organisasjonen som skal foregå i, og som en rasjonell valgprosess, kjennertegnet av at ledelsen setter seg inn i en gitt situasjon og velger hensiktsmessige organisatoriske løsninger. Organisasjonsstrukturen påvirker også måten regnskapsinformasjon blir brukt. Det er en gjensidig avhengighet mellom disse spesielt i en kompleks organisering.

Når man utvikler en rammeverk for AIS, er det viktig at effekten av informasjon for en rekke dimensjoner av effektivitet blir målt, i stedet for et vilkårlig valg av enkel dimensjon, ellers blir problemet tatt for gitt. Mål er en viktig del av betingelsesrammeverket, ikke bare fordi det selv er en betinget variabel som sannsynligvis påvirker AIS, men også fordi det er et kriterium for måling av de ulike kontrollfaktorene.

Betingelsesteoriens svakhet er at det til tider kan være vanskelig å definere variablene. Å predikere effektivitet er også en vanskelig faktor. Det viser seg at det er også vanskelig å koble de eksterne kravene og intern organisering (Otley, 1980).

## **2.5 OUCHI'S STYRINGSMODELL**

For å få innsikt i ulike styringsfilosofier skal jeg nå se nærmere på Ouchis' modell. For å kunne styre ressursene må man ha et mål å styre etter, og man må også vite hvordan tiltak påvirker dette målet. (Opstad, 2006).

I følge Bjørnenak og Olson (1995) er et av formålene med regnskapsinformasjonen å styre de handlinger som gjennomføres i en organisasjon. Styringen kan ha flere hensikter, men det overordnede vil være å sikre realisering av organisasjonens mål. Målene er veiledende for virksomheten i en organisasjon og basert på disse målene kan man utlede normer for de ulike handlingene som organisasjonen utfører. Ouchi (1979) beskriver sammenhengen mellom målbarhet av output og kausalkunnskap om produksjonen og innvirkningen disse har på styringsform.

Man skiller vanligvis mellom to fenomener som kan relateres til organisasjonens målsetninger og som kan observeres og måles. Disse er adferd som er hvordan man produserer et eller annet og utfallet som er det som produseres. Dette igjen gir to styringsmuligheter, adferdsstyring (inputstyring) og resultatstyring (outputstyring). Type styringsform bestemmes av hvorvidt virksomhetens resultater er målbart eller ikke, samt i hvilken grad det eksisterer kunnskap om kausale sammenhenger.

Disse to fenomenene danner to former for organisatorisk styring (Ouchi, 1979). Ideen om adferd- og resultatstyring er at den skal brukes til å optimalisere styring og fristilling (Ørnsrud, 2002). Adferdstyring gjennomføres ved at ledelsen setter opp normer eller regler for hvordan handlinger skal gjennomføres. Følger de underordnede disse normene eller reglene, forventes det at organisasjonens målsetninger oppnås. Ledelsen har med andre ord ansvaret for de overordnede spørsmålene og fastlegger virksomhetens kurs, mens de underordnede som besitter detaljkunnskap tar beslutninger og virkemiddelbruk. Når det gjelder resultatstyring vektlegger den den produserte mengden, det vil si at aktørene stilles ovenfor en normert output. De lavere nivåene får stor frihet til å operasjonalisere disse målene etter egne vurderinger. På dette området legges det mindre vekt på hvordan man har gått frem for å oppnå normen. Det viktigste er at man produserer den mengden som er fastsatt.

I praksis vil adferdstyring og resultatstyring alltid forekomme i en virksomhet. Spørsmålet her er hvilken kombinasjon som er mest hensiktsmessig å bruke. Hvilken form for styring som skal benyttes er i følge Ouchi (1979) avhengig av to forhold; kausalkunnskap og resultatets målbarhet. Figuren 5 viser sammenhengen mellom styringsform og forutsetninger.

#### Kausalkunnskap

		God	Dårlig
Resultat- mål	Gode	Adferds- eller resultatstyring	Resultatstyring
	Dårlig	Adferdsstyring	Profesjonstyring (Rituell styring)

Figur 5: Kunnskap om mål-middelsammensetninger (Oppstad, 2006)

I styringen av offentlig sektor er det nyttig å se på de to dimensjonene målavklaring og kunnskap om hvordan vi skal nå målet (Oppstad, 2006). God kausal kunnskap innebærer at



man kjenner forholdet mellom årsak og virkning, det vil si at man vet hvordan noe bør gjøres og at man derfor kan fokusere på å styre aktørenes adferd. Ved motsatt tilfelle kan en virksomhet med gode outputmål legge mindre vekt på adferden, og mer vekt på de resultatene som oppnås. Er begge forutsetningene oppfylt kan man velge styringsform, man kan da ha både resultatstyring og adferdsstyring (Oppstad, 2006). Man får et problem dersom man verken har god kausal kunnskap eller gode outputmål, dette vil føre til stor grad av tvetydighet. Styringsprosessen blir da en form for ritual, der prosessen gis mer vekt enn innholdet (Ouchi, 1977).

Videre kan vi tenke oss to muligheter for resultatmåling. I det ene tilfellet er det klart, entydig og ikke til å misforstå. Med uklare resultatmål menes at det kan være flere mål at noen er tvetydige eller at de involverte partene legger forskjellige innhold i dem. Man har en del gode grunner til å måle resultater (Oppstad, 2006). Det kan være at man får en bedre sammenheng mellom prestasjoner og resultater. Samtidig får man en oversikt over fordelingen av ressurser. Man får også bedre kontroll av hver enhet ettersom de leverer hvert sitt resultat, samtidig som man kan måle seg mot andre enheter, enten innenfor organisasjonen eller utenfor.

## **2.6 PRINSIPAL-AGENTTEORI**

Hovedpoenget i Prinsipal-agent teorien er at det inngås en kontrakt mellom prinsipal og agent, der oppgaven blir delegert fra prinsipalen til agenten. Forholdet mellom prinsipal og agent oppstår når en part opptrer på vegne av en annen i bestemte beslutningssituasjoner (Laffont, red 2003; Ross, 1973). Prinsipalen er den som delegerer ivaretagelsen av sine interesser til agenten, og agenten er den det delegeres til. I følge Mellempvik og Olson (1996) virker regnskapet som i et prinsipal-agentforhold. Agenten rapporterer da hva den har gjort til prinsipalen, som kontrollerer agenten.

I agentteorien er det to forhold som er sentrale. Det ene gjelder organisasjoners struktur, som er kontrakter mellom prinsipaler og agenter. Det andre er innholdet i kontraktene. Prinsipalen utformer arbeidskontrakten, og agenten velger om han vil godta kontrakten. Vi får et prinsipal-agent forhold hvis agenten godtar kontrakten. Arbeidskontrakter inneholder som oftest momenter som kan skape motstridende interesser mellom prinsipalen og agenten. Dette kan føre til at agenten viser dysfunksjonell atferd, noe som kan bidra til å undergrave prinsipalens målsettinger. Slike uklare og motstridende mål-middel relasjoner kan føre prinsipalen og agenten i motsetningsforhold til hverandre (Pettersen og Bjørnenak, 2003).

Utfordringer i prinsipal-agent teorien går utpå å utforme kontrakter som gir de ansatte insentiver til å ivareta eiernes interesser på en måte som fører til størst mulig måloppnåelse og med minst mulig agentkostnader (Nylehn, 1997). Usikkerheten på prinsipalens mål og agentens innsats kan skape en interessekonflikt mellom disse.

Agentteorien kan sies å være basert på generell kontraktsteori som prøver å forklare hvordan kontraktene utformes i en situasjon med asymmetrisk informasjon, usikkerhet og risiko. Informasjonsbehovet i organisasjoner består av både sendere og mottakere av informasjon. En kan dermed se på organisasjoner ut fra et prinsipal-agentforhold der den ene part er prinsipal og den andre agent. Organisasjonen vil dermed både produsere og konsumere informasjon. Den som handler på vegne av andre er agenten, og den som det handles på vegne av er prinsipalen. For eksempel fagdepartement og virksomhet. Det vil være en handlende og en politisk delorganisasjon (Mauland og Mellemvik, 1998). En hybrid organisasjon hvor en part er beslutningstaker og en part utfører beslutningene. Dette fører til at samspill er påkrevd, og en gjensidig avhengighet.

### **2.6.1 Ulik målstruktur**

Agenten vil utøve en adferd som ikke står i forhold til prinsipalens forventninger dersom det er ulik målstruktur i relasjonen (Busch et. al., 2005). Relasjonene mellom partene må derfor utvikles i fellesskap slik at det bli målklarhet og målakseptert. Disse målene må aksepteres av begge parter som retningsgivende for begge parter. Dersom agenten jobber i det skjulte mot egne mål som ikke er avklart med prinsipalen oppstår det vi kaller opportunistisk adferd (Busch et. al., 2005). Årsaken til opportunistisk adferd er vanligvis at samhandlingen mellom agent og prinsipal ikke fungerer. Dette kan skyldes at agenten prioriterer egne mål og interesser som prinsipalen ikke kan akseptere.

### **2.6.2 Asymmetrisk informasjon**

Prinsipalen og agenten utfører forskjellige oppgaver og mottar dermed ulik informasjon på ulike tidspunkt. Informasjonen blir dermed asymmetrisk fordelt på dem (Busch et. al., 2005). Prinsipalen er avhengig av agentens handlinger for å oppnå egne mål. Dersom agenten vet mer enn prinsipalen kan dette føre til at det oppstå skjult informasjon og skjulte handlinger. Skjult informasjon er at agenten har informasjon som prinsipalen ikke har. Skjulte handlinger oppstår når prinsipalen ikke kan observere agentens handlinger. I slike tilfeller vil prinsipalen

ha problemer med å kontrollere informasjonen som agenten gir. Agenten besitter med dette viktige informasjon som prinsipalen trenger for å ta beslutninger eller til styring og kontroll. På denne måten får agenten da et visst spillerom når det gjelder å bestemme egen adferd, noe som kan føre til målkonflikt. Agenten kan arbeide mot egne mål, og skjule informasjon og handlinger. Asymmetrisk informasjon vil være vanskelig for prinsipalen å finne ut av, og det vil kreve kontrollrutiner for å unngå opportunistisk adferd, dette kan påføre virksomheten store kostnader (Busch et. al., 2005). Utfordringen vil da være å finne et insentivsystem for agenten slik at når han handler i egeninteresse, maksimerer også prinsipalens nytte.

### **2.6.3 Ulik risikoaversjon**

Ved ulik risikoaversjon mellom prinsipal og agent vil agenten utøve en annen adferd enn det prinsipalen ville foretrukket, og på grunn av asymmetrisk informasjon vet ikke prinsipalen om agenten tar den risiko som er ønskelig. Dette vil avhenge av agentens personlige forutsetninger og hvordan et belønnings og straffesystem er utviklet.

### **2.6.4 Agentkostnader**

Man kan i alle organisasjoner møte problemer i form av asymmetrisk informasjon og motstridende interesser som kan resultere i målkonflikter. Denne problemstillingen finner man igjen i statlige virksomheter hvor man har prinsipal-agentforhold på mange nivåer. Staten som eier kan være prinsipalen, mens virksomhetens ledelse er agenten. Ledelsens sin oppgave vil være å ivareta statens interesser, samtidig som man holder seg innenfor de økonomiske betingelsene som er satt. En prinsipal kan ha mange agenter under seg, for eksempel har ledelsen mange avdelingsledere under seg, som igjen har ulike interesser og mål. Den administrative ledelsen kan sees på som prinsipal og avdelingslederne som agenter.

Dersom agenten velger å ikke handle etter prinsipalens interesser, kan man få ulike effekter. En konsekvens kan være at vedkommende ikke fullfører gitte oppgaver eller prioriterer enklere oppgaver. Resultatet vil være lav produktivitet som følge av agentens lave intensitet. En annen konsekvens kan være at agenten prioriterer andre oppgaver enn det prinsipalen ønsker fordi disse oppfattes som viktigere eller mer interessante. Dette kan føre til dårlig ressursfordeling og utnyttelse, noe som igjen kan bidra til at prinsipalen ikke når målsettingene sine. Prinsipalen kan dermed bli påført en kostnad i form av svekket måloppnåelse, dette kalles for resttap. Resttapet er den endringen prinsipalen opplever i sin

måloppnåelse på grunn av at agenten handler på en annen måte enn hva prinsipalen ville ha gjort i samme situasjon og med samme informasjonsgrunnlaget (Busch et. al., 2005).

For å sikre at agenten jobber i samsvar med prinsipalens intensjoner, kan prinsipalen innføre ulike kontroll- og insentivsystemer (Busch et. al., 2005). Kontrollsystemer innføres for å begrense agentens valgmuligheter, dette kan gjøres ved å innføre sterkere styringsrutiner. For å sikre at agenten følger de føringene som er gitt kan det innføres rutiner for tilbakemelding, som for eksempel periodisk regnskapsrapportering. Oppfølging og sterk kontroll vil imidlertid føre til økt ressursbruk, dette kalles for en styringskostnad (Busch et. al., 2005). Hensikten med insentivsystemer er å oppmuntre agenten til å gjøre de riktige tingene (Opstad, 2000). Riktig atferd må belønnes slik at agenten ønsker å handle etter prinsipalens beste. Eksempler på belønninger kan være forfremmelser, lønnsøkninger, bonus eller midler til kurs og sosiale tilstelninger. Regnskapet kan spille en sentral rolle i et slikt belønningssystem, det går ut på at man bruker parametere fra budsjettet som måltall og gi belønning ut ifra grad av måloppnåelse.

## **2.7 OPPSUMMERING TEORI**

For å få en forståelse på hva regnskap er beskrev jeg først regnskap og regnskapsbegrepet. Deretter presenterte jeg det teoretiske fundamentet som regnskaper er bygget på. Jeg tok her utgangspunktet i regnskapets normering, praksis og bruk for å diskutere kvalitetskravet til regnskapet, samt begrensninger ved regnskap og regnskapsinformasjon.

Formålet med regnskapet er at informasjonen fra regnskapsrapportene skal brukes. I denne forbindelsen beskrev jeg egenskaper hos antatt hovedbrukere av regnskaper til statlige virksomheter. Regnskapets bruksområder kan deles inn i to retninger, den normative og den deskriptive. Jeg har her sett på regnskapets funksjoner som ansvars- og beslutningsfunksjon. Regnskap kan brukes til å legitimere virksomheten eller utøver makt. Hvilken funksjon regnskapet får er avhengig av hvordan konteksten er. En sterk organisasjon fører til at det er konteksten som må tilpasse seg organisasjonens struktur og omvendt.

Betingelsesteorien brukes til å diskutere konteksten med, mens Prinsipal-agentteori og Ouchi's styringsmodell blir brukt til å belyse ulike styringsfilosofier og regnskapet som en del av et økonomisk styringssystem. Dette er for å få fram hvordan regnskap og regnskapsinformasjon kan brukes i en styringssammenheng.

### **3 METODE**

I dette kapitlet vil jeg redegjøre for metoden jeg har valgt for å utarbeide og samle inn data for å besvare min problemstilling. Metode sier noe om de verktøy og teknikker man anvender for å samle inn og analysere informasjon. Jeg vil her belyse valg av forskningsdesign, metodiske tilnærminger, analyseenhet og utvalg, valg av datainnsamlingsmetode, samt analyse av data, helt tilslutt vil jeg også redegjøre for dataens validitet og reliabilitet.

#### **3.1 FORSKNINGSDESIGN**

Forskningsdesign innebærer en beskrivelse av hvordan hele analyseprosessen skal legges opp for at man skal kunne løse den aktuelle oppgaven. Med andre ord kan vi si at forskningsdesign innebærer å organisere forskningsaktivitetene på en slik måte hvor det er mest sannsynlig å finne svar på problemstillingen (Easterby-Smith et.al., 2002). I denne forbindelse er det spesielt viktig å kartlegge hvilke type data man trenger, hvordan disse dataene skal skaffes til veie og hvordan de skal analyseres. Valget av design avhenger derfor av hvor mye man vet om et område, og hvilke hensikt man har til å analysere og forklare sammenhenger. Riley et. al. (2000) skiller mellom tre ulike forskningsdesign. Disse er eksplorativt, deskriptivt og kausalt design. Hvilken av disse som blir benyttet er avhengig av formålet med analysen.

Eksplorativt design anvendes når man har relativt liten kunnskap om problemområdet. Ofte er hensikten å skaffe seg innsikt og forståelse i et tema. Deskriptivt design brukes først og fremst når hensikten er å beskrive ulike aspekter ved en problemstilling. Et kausalt design har som hensikt å forklare forskjellige sammenhenger og finne årsaksforklaringer, og brukes når man ønsker å finne ut hvilken måte en variabel påvirker verdien på en eller flere andre variabler.

Min problemstilling passer best å starte med utgangspunktet i et eksplorativt design. Jeg skal gjennom dokumentdata og intervjuer genererer mulig forklaringer på problemstillingen. Deretter skal jeg benytte et deskriptivt design, og gjennom spørreundersøkelse skal jeg sannsynliggjøre de mest aktuelle funnene fra intervjudataene for å skape en bedre forståelse av forskningstemaet.

## **3.2 VALG AV METODE**

I samfunnsvitenskap skiller man mellom to metodiske tilnærminger, den kvalitativ og kvantitativ metode (Johannessen og Olaisen, 2006). Kvalitativ metode har til hensikt å fange opp meninger og opplevelse som ikke lar seg tallfeste eller måle, formålet med dette er å skape en dypere forståelse for det man studerer (Johannessen et. al., 2004). Den kvantitative metoden går i bredden og tar sikte på å formidle forklaringer. Ved bruk av kvantitativ metode kan informasjon formes til målbare enheter (Johannessen et. al., 2004). Den kvalitative tilnærmingen er avhengig og påvirket av en forforståelse. Denne forforståelsen er virksom i forhold til teoretisk og empirisk utvalg, og i forhold til en avgrensning av problemområdet. Vekslingen mellom forskerens forforståelse og den veksten og tilegningen av kunnskap som forekommer, er et hovedpoeng i denne hermeneutisk inspirerte metodikken.

Min oppgave bygger på den kvalitative metoden. Formålet med utredningen min er å undersøke et fenomen innenfor en spesifikk kontekst. Den kvalitative undersøkelsesmetoden brukes da som et middel for å søke informasjon om og å skape forståelse for det problemkomplekset som jeg skal studere. Det sentrale i den kvalitative metoden er at man gjennom forskjellige former for datainnsamling er i stand til å skape en dypere forståelse og sammenheng med helheten. Jeg startet med å danne meg et bilde av helheten i temaet gjennom samtale med veileder, samt lesing av aktuelle dokumenter på Senter for statlig økonomistyring (SSØ) og Regjeringen sine hjemmesider. For å forsterke denne forståelsen og øke kunnskapen om temaet leste jeg også en del fagbøker som går på regnskap, og da spesielt om periodiseringsprinsippet. Med utgangspunktet i dette ble problemstillingen formulert, jeg ønsket å studere etterspørselen etter regnskapsinformasjon i statlige virksomheter. Til dette blir en kvalitativ studie med bruk av case benyttet.

### **3.2.1 Casestudier**

Casestudier er kort sagt å samle mye informasjon (data) om et avgrenset fenomen (caset) (Johannessen og tuft, 2002). Casestudier blir ofte sett på som synonymt med bruken av kvalitative data, og målet er å forstå et fenomen i tråd med den hermeneutiske vitenskapstradisjonen (Ingebrigtsen og Jakobsen, 1997). Idealet er ofte å gå i dybden på et fenomen og presentere en helhetlig analyse som står på egne ben. Ved et casestudium kan flere ulike metoder kan tas i bruk, som for eksempel intervjuer, dokumentstudier, spørreskjema og observasjon. Denne fordelingen skal jeg dra nytte av i min studie ved å integrere

ulike typer datamateriale. Ved å bruke et mangfold av datakilder kan dette gi muligheten for fleksibilitet i forhold til innsamling, bearbeiding og tolkning av data.

### **3.2.2 Kritikk av casestudier**

Andersen (1990) hevder at kritikken av et casestudium går på det at casestudier mangler evne til å generalisere funnene som forskeren kommer frem til. Gjennom casestudier kan det også være vanskelig å komme frem til allmenn viten (Hellevik, 2002), dette kommer av det at ikke finnes noen formelle fremgangsmåte i casestudier slik at analysen og fortolkninger i stor grad er preget av forskeren selv, ettersom det er forskerens særtrekk som ligger til grunn.

### **3.3 UTVALGSPROSEDYRE**

Jeg brukte en skjønnsmessig utvalgsmetode (Riley et. al., 2000) for å velge ut undersøkelsesenheter. Hellevik (2002) sier at man enten velger mellom mest mulig like eller ulike enheter. Jeg har valgt det siste alternativet som innebærer et valg av ulike enheter i form av størrelse og bransje. Disse virksomhetene er Jernbaneverket (JBV) og Norges geologiske undersøkelse (NGU). Jernbaneverket har hovedkontor i Oslo, mens Norges geologiske undersøkelse holder til i Trondheim. Casebedriftene ble valgt ut på bakgrunn av deres deltagelse i periodiseringsprosjektet. Jeg valgte bedriftene i samråd med min veileder og anbefaling fra i Senter for statlig økonomistyring (SSØ), slik at dette er ikke et tilfeldig utvalg.

SSØ kom også med anbefalinger på kontaktpersoner i pilotvirksomhetene som jeg kunne kontakte i forbindelse med datainnsamling. De fleste av disse er også kontaktpersoner som representerer sine virksomheter i forbindelse med periodiseringsprosjektet. I forbindelse med intervjuene kom jeg i kontakt med økonomidirektør og avdelingsdirektør i henholdsvis JBV og NGU. Selv om jeg har fått tilgang til litt få personer i forbindelse med intervjuene, mener jeg likevel at disse kontaktpersonene er godt nok kvalifiserte og innehar den kompetansen og de erfaringene som gjør dem i stand til å kunne besvare spørsmålene mine på en tilfredsstillende måte. Når det gjelder spørreskjema kom jeg her i kontakt med personer som jobber på forskjellige nivåer i virksomhetene sine. På denne måten fikk jeg gjennom intervju og spørreskjema et utvalg av respondenter som befinner seg på ulike områder og nivåer. Dette gjør at jeg fikk dekt behovet i forhold til å oppnå en bred respondentsammensetning.

### **3.4 DATAINNSAMLING**

Etter å ha valgt en kvalitativ design og definert undersøkelsesutvalget vil neste steg i prosessen være å finne ut hvordan jeg skal legge opp datainnsamlingen for å samle inn valide og reliable data som kan hjelpe meg med å besvare undersøkelsesspørsmålet mitt. Å avgjøre hva som er gode data på et generelt grunnlag kan være vanskelig. Det man imidlertid kan gjøre er å se dette i sammenheng med tema og problemstilling som ligger til grunn for undersøkelsen. Med tanke på min problemstilling og det teoretiske rammeverket jeg har lagt til grunn for denne studien er det enkelte data som vil være viktigere enn andre. I min tilnærming har jeg gjort nytte av tre ulike redskaper. Jeg har basert min innsamling av data på dokumentstudier (sekundærdata), dybdeintervju med sentrale personer i Jernbaneverket og Norges Geologiske Undersøkelse, samt spørreskjemaundersøkelser som jeg sendte til alle pilotvirksomhetene som deltar i periodiseringsprosjektet (primærdata).

Primærdata er ny informasjon som er samlet inn av forskeren selv for å besvare problemstillingen. Sekundærdata er data som er allerede er samlet inn av andre og gjerne brukt til andre formål (Riley et. al, 2000). Det er fordeler og ulemper med begge disse datagrunnlagene. Primærdata kan være relativt dyre å samle inn og har store krav til utforming. Sekundærdata kan være innsamlet til et annet formål eller være foreldet, slik at dataene kan gi svar med lav validitet til undersøkelsesformålet. Når det gjelder casestudier er det ofte primærdataene som utgjør den viktigste informasjonskilden. I de følgende avsnittene skal jeg gjøre rede for mine valg av disse metodiske redskapene.

#### **3.4.1 Dybdeintervju**

Jeg har valgt å benytte individuelle semistrukturerte dybdeintervjuer, hvor intervjuguiden (jf. vedlegg 1) ble anvendt som utgangspunktet for intervjuet. Spørsmålene ble begrunnet ut fra det teoretiske rammeverket og problemstillingen. I tillegg sikret jeg at spørsmålene er riktige til å få svar på det jeg ønsker ved å sende intervjuguiden til veileder for kommentar og tilbakemelding. Intervjuobjektene fikk tilsendt intervjuguiden på forhånd, dette var for at de skulle få tid til å reflektere over spørsmålene. Jeg tror dette har bidratt til å gjøre intervjuene lettere og at ting flytter bedre. Semistrukturerte intervju kjennetegnes ved at spørsmål, temaer og rekkefølge kan varieres og endres underveis (Johannessen og Tufte, 2002). Fordelene med personlig intervju er at jeg får anledning til å observere kroppsspråket til intervjuobjektet og å komme med oppfølgingsspørsmål dersom noe er uklart eller at intervjuobjektet har misforstått



noe. En viktig fordel med personlig intervjuer er at informanten kan snakke direkte ut fra sin personlige virkelighetsoppfatning samt at uklårheter kan avklares underveis (Riley et. al., 2000). Denne måten for kommunikasjon vil også kunne bidra til en dypere forståelse av problemstillingen. Jeg gjennomførte intervjuene ansikt til ansikt for å skape en trygg atmosfære rundt intervjuet. Gjennom personlige intervjuer og ved personlig fremmøte signaliserer jeg også at jeg er interessert i deres syn og tanker. På denne måten tror jeg dette kan ha ført til at jeg har fått frem relevant informasjon i forhold til min oppgave. Tabell 2 viser oversikten over intervjuobjektene, samt tid og sted som intervjuene ble avholdt.

Intervjuobjekt	Stilling	Virksomhet	Opprettet første kontakt	Intervjutidspunkt
Gunnar Markussen	Økonomidirektør	Jernbaneverket	25. mars 2008	27. mars 2008 Klokken 13.00 Oslo
Ola A. Vikhammer	Avd. direktør Administrasjons avdelingen	Norges geologiske undersøkelse	26. mars 2008	2. april 2008 Klokken 12.00 Trondheim

Tabell 2: Detaljer rundt intervjuene

Lokaliseringen av intervjuet er også et viktig element. Jeg har foretatt intervjuene på respondentenes arbeidsplass, dette er blant annet fordi det gjenspeiler den tryggeatmosfæren, i kjente omgivelser for respondentene. Jeg begynte selve intervjuet med å presentere meg selv og hensikten med undersøkelsen, deretter småpratet vi litt, dette var for å skape trygghet og tillit. På et av intervjuene ble jeg også invitert på lunsj i forkant av intervjuet der vi pratet løst om alt som måtte oppta oss. Dette har ført til at vi under intervjuet følte at praten er naturlig, noe som kan ha ført til større engasjement fra begge parter. Under intervjuene stilte jeg ikke alle spørsmålene som står i intervjuguiden, jeg lot informantene snakke uten å avbryte dem. På denne måten kunne de få utdypet sine svar og gå til neste spørsmål når det er naturlig for dem. Jeg passet hele tiden på at jeg får nødvendig informasjon ved å komme med tilleggsspørsmål eller kommentarer. Alle informantene var engasjerte og kom med mye informasjon, dette gjorde intervjuene spennende og inspirerende. På slutten av intervjuene fikk informantene mulighet til å komme med andre kommentarer som ikke er blitt tatt opp under intervjuet. Tilslutt spurte jeg om jeg kunne ta kontakt senere dersom det var behov, alle

var positive til dette. Deretter takket jeg for meg, småpratet litt og gikk. Intervjuene varte fra en til en og en halv time.

Det finnes ulike måter å dokumentere intervjuene på (Johannessen et. al., 2004). Jeg har i mine intervjuer benyttet meg av båndopptaker fordi dette bidrar til at jeg får tilgang til informasjonen i etterkant av intervjuene. Ved bruk av båndopptaker under intervjuet har jeg kunnet konsentrere meg bedre om informantene, gjennom at jeg slipper å måtte notere under hele intervjuet, dette har blant annet ført til at jeg ikke mister tråden. Etter intervjuene har båndopptaker vært til stor hjelp under transkriberingen.

### **3.4.2 Spørreskjema**

Formålet med spørreskjema (jf. vedlegg 2) var å få meninger og synspunkter fra flere virksomheter som omfattes av dette utprøvningsprosjektet for periodiseringsprinsippet. Jeg ønsket da å innhente informasjon fra flest mulig. Jeg utarbeidet et spørreskjema som jeg først sendte til veileder for gjennomgang, deretter sendte jeg skjemaet til SSØ for godkjenning. Etter godkjenningen sendte jeg spørreskjemaet til kontaktpersonene som SSØ hadde foreslått på e-post. Spørreskjemaene var ment å kunne svare pr. e-post, jeg oppnådde på denne måten å få svarene raskere tilbake.

Et viktig moment i utarbeidelsen av et spørreskjema er hvorvidt spørsmålene skal være åpne eller strukturerte. Et åpent spørreskjema betyr at både rekkefølgen og formuleringen av spørsmålene er forhåndsbestemt, men at respondentene kan på egen hånd skrive ned svarene, mens et strukturert spørreskjema innebærer at det foreligger ferdigutviklede svaralternativer (Johannessen og Tuft, 2002). Jeg valgte et tilnærmet semistrukturert spørreskjema, som går ut på at jeg på forhånd har utviklet svaralternativene, men jeg satte også av plass til eventuelle kommentarer slik at respondentene kan få muligheten til å utdype svarene sine.

Spørreskjemaundersøkelse gir gode muligheter til å nå mange respondenter, man kan stille mange spørsmål og det er ikke særlig tidkrevende å besvare. I tillegg bevares anonymiteten. Ulempene er at misforståelser lett kan oppstå og svarprosenten kan ofte bli lav (Johannessen og Tuft, 2002). Jeg sendte ut spørreskjemaet til 10 piloter. Spørreskjemaet ble ikke sendt til Justervesenet av hensyn til at virksomheten ikke ble med i prosjektet før høsten 2007, og på grunn av dette har virksomheten heller ikke nok informasjon til å kunne besvare spørsmålene mine. Etter to runder med purringer fikk jeg inn 8 svar. Dette viser en

svarprosent på 80 %. Populasjonen er liten, og med en såpass høy svarprosent mener jeg at svarene vil kunne representere dette utvalget. Spørreskjemaet som jeg sendte ut inneholder ulike spørsmål som omhandler de samme temaene dekket i dybdeintervjuene. Formålet med skjemaet var å få bekreftet, avkreftet eller forsterket informasjonen som kom frem i intervjuene, i tillegg var formålet å få et bredere respondentutvalg, samt flere meninger og synspunkter. Tabell 3 viser en oversikt over respondentene.

<b>Virksomhet</b>	<b>Geografisk område</b>	<b>Stilling</b>	<b>Spørreskjema sendt ut</b>
Fiskeridirektoratet	Bergen	Prosjektleder pilot	23. april 2008
Forsvarsbygg	Oslo	Controller	23. april 2008
Husbanken	Drammen	Prosjektleder pilot/medarbeider	23. april 2008
Jernbaneverket	Oslo/Hamar	Økonomimedarbeider	23. april 2008
Kystverket	Ålesund	Prosjektleder pilot/medarbeider	23. april 2008
Nasjonalt folkehelseinstitutt	Oslo	Økonomidirektør	23. april 2008
Norges geologiske undersøkelse	Trondheim	Lagleder regnskap	23. april 2008
NUPI	Oslo	Prosjektleder pilot	23. april 2008
Universitetet i Bergen	Bergen	Controller stab.	23. april 2008
Universitetet i Stavanger	Stavanger	Økonomi- og virksomhetsdirektør	23. april 2008

Tabell 3: Oversikt over respondentene i spørreundersøkelsen

### 3.4.3 Dokumentstudier

Det finnes mange ulike typer dokumenter, blant annet hjemmesider på internett, interne notater og planer, samt ulike rapporter. I denne oppgaven har jeg benyttet meg av alle disse dokumenttypene. Jeg startet med å gjøre meg kjent med alle dokumentene jeg hadde om temaet. Dette var for å skaffe meg bakgrunnsstoff og relevant informasjon om temaet jeg skal studere. Dokumentene ble hentet fra Regjeringens- og SSØs sine hjemmesider, og inneholdt blant annet informasjon om formålet med prosjektet og status på arbeidet med å utvikle et felles standardsett for regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i staten. Jeg fikk også tilgang til økonomiske rapporter fra Jernbaneverket og Norges geologiske undersøkelse som jeg brukte for å supplere intervjuene mine. Dette gjelder virksomhetsplaner og interne så vel som eksterne årlige regnskapsrapporter.

En svakhet med dokumentstudier er at omfanget av kilder begrenses. Dette gjør at man umulig kan rekke over alt som er produsert. Man blir nødt til å gjøre et utvalg, jeg har derfor valgt å avgrense mine sekundærdata mot fakta om periodiseringsprosjektet og vedtekter som

gjelder for dette prosjektet. Tabell 4 viser en oversikt over sekundærdataene som er benyttet i oppgaven.

<b>Dokumenter</b>
<b>Rapporter og lignende (Tittel)</b>
Årsrapport 2007 - Jernbaneverket
Virksomhetsplan for 2008 - Jernbaneverket
Årsrapport 2007 - Norges geologiske undersøkelse
Årsmelding 2007 - Norges geologiske undersøkelse
Hvordan kan styringsinformasjon fra periodiserte regnskaper bidra til bedre beslutninger - SSØ april 2008
Statlig styring, utviklingstrekk og reformer - SSØ mars 2007
<b>Reglement</b>
Reglement for økonomistyring i staten - Finansdepartementet - 14.november 2006
Bevilgningsreglementet - Stortingets vedtak 26.mai 2005
<b>Bidrag fra internett</b>
Informasjon om Norges geologiske undersøkelse - <a href="http://www.ngu.no">www.ngu.no</a>
Informasjon om Jernbaneverket - <a href="http://www.jernbaneverket.no">www.jernbaneverket.no</a>
Informasjon om utprøvingen av periodiseringsprinsippet i staten - <a href="http://www.sfso.no">www.sfso.no</a>
Informasjon om periodiseringsprinsippet - <a href="http://www.regjeringen.no">www.regjeringen.no</a>

Tabell 4: Oversikt over sekundærdata

### **3.5 DATABEARBEIDING OG ANALYSE**

Ved gjennomføringen av intervjuene benyttet jeg taleropptaker for å gjengi samtalene. Kort tid etter at intervjuene var gjennomført, ble opptakene transkribert ordrett. Deretter ble de transkriberte intervjuene lest og hørt gjennom og egne kommentarer ble nedskrevet. Jeg tolket intervjuene ved å holde meg til de forhåndsdefinerte hovedspørsmålene. Ved å strukturere dataene på denne måten oppnådde jeg å se sammenhengen mellom empiri, teori og problemstilling. Dette kommer av at intervju spørsmålene er formet med i utgangspunktet i teorien og problemstillingen. Ved å sammenfatte informantenes svar på denne måten vil jeg også kunne lettere se om det er eventuelle uklarheter, tvetydigheter eller andre interessante forhold som jeg må stille oppfølgingsspørsmål på.

Etter at jeg har gjort mine tolkninger av intervjuene ble hvert intervju sendt tilbake til informantene pr. e-post for gjennomlesning og godkjenning, på denne måten får informantene muligheten til å komme eventuelle korrigeringer og/eller tilføyninger. Dette mener jeg vil bidra til å sikre troverdigheten på datagrunnlaget mitt. I etterkant av intervjuene har jeg også

stilt nye spørsmål, samt kommet med oppklaringsspørsmål pr. e-post og telefon. Tabell 5 viser tidspunktet for godkjenning av intervjureferat.

Navn	Dato sendt transkribert intervju	Dato godkjent intervju	Merknader
Gunnar Markussen	14. april 2008	18.april 2008	Varighet 55.14 min
Ola A. Vikhammer	21. april 2008	25.april 2008	Varighet 1time 33 min

Tabell 5: Godkjenning av intervju

### **3.6 EVALUERING AV METODE**

Når man skal vurdere om en studie er egnet til å svare på problemstillingen som er satt er det hovedsakelig studiens reliabilitet og validitet som må vurderes. Vurdering av dataenes validitet og reliabilitet betyr å sikre at undersøkelsen skal ha verdi for andre. Johannessen og Tufte (2002) mener at dersom en forskningsutredning skal kunne gjøre krav på aksept, er det viktig å gjøre en vurdering av troverdigheten til de data som utredningen bygger på.

#### **3.6.1 Reliabilitet**

Reliabilitet går på prosessen ved innsamling og bearbeiding av data og forteller oss hvor pålitelig og representativ disse er. I korte trekk kan vi si at undersøkelsens reliabilitet går ut på hvorvidt undersøkelsen er nøyaktig gjennomført eller ikke (Johannessen og Tufte, 2002)

Jeg har valgt datainnsamlingsmetoder som jeg mener har gitt meg pålitelige informasjon for problemstillingen min. Dette kommer av at de dokumentene som jeg har studert er i hovedsak hentet fra staten og statlige institusjoner, og kan dermed anses å være pålitelige. De interne dokumentene fra virksomhetene regnes også som gode da disse er viktige styringsdokumenter som virksomhetene bruker i sin daglige drift. Informantene jeg har intervjuet er alle sentrale personer innenfor mine undersøkelsesenheter som besitter høy økonomisk kompetanse og god kunnskap om de interne forholdene. Disse er også anbefalt av SSØ og kan derfor anses å være pålitelige informasjonskilder.

Imidlertid kan det presiseres at dataene fra dybdeintervjuene kommer i hovedsak fra ledelsen i virksomhetene. Idealet ville her ha vært at jeg har fått snakket med ulike personer på hvert nivå. Dette er for å få frem vurderinger fra flere fra ulike avdelinger. Selv om jeg har fått mine

informanter til å uttale seg mer eller mindre kvalifisert om hva de andre lengre ned i systemet mener, er dette bare deres meninger og vurderinger. Slik at i realiteten er intervjudataene bare basert på to personers perspektiv og vurdering, dette mener jeg bidrar til å svekke troverdigheten da dataene ikke omfatter et større utvalg. Datagrunnlaget fra spørreskjemaet derimot representerer folk fra flere nivåer og avdelinger i virksomhetene, og disse dataene er i samsvar med og bekrefter også informasjonen som kom fram i dybdeintervjuene. På denne måten fikk jeg også attestere holdbarheten i mine data slik at nye intervju med flere andre ikke var nødvendige.

Jeg brukte taleropptaker under intervjuene og har også sendt referat fra intervjuene til alle informantene for godkjenning av mine tolkninger av informasjonen som de har gitt. Dette er for å redusere eventuelle misoppfatninger eller feil som kan oppstå i en intervjusituasjon. Jeg har også skaffet muligheten til å kontakte informantene igjen hvis noe er uklart eller om jeg skulle ønske å stille nye spørsmål. Intervjudataene ble også supplert med data fra spørreskjema og dokumentstudier for å styrke reliabiliteten. Når det gjelder spørreskjemaet ble det testet før utsending for å redusere eventuelle uklarheter. Spørreskjemaet ble også sendt til SSØ for tilsyn og de reagerte heller ikke på noe.

Tolkning av informasjon er basert på mine subjektive oppfatninger, dette kan påvirke påliteligheten. Når det gjelder dokumenter tolket jeg i liten grad informasjon fra disse, da disse er basert på faktaopplysninger. På denne måten unngås feilkilder og tolkningen svekker dermed ikke påliteligheten på informasjonen fra dokumentstudiet. De fleste spørsmålene i intervjuguiden og spørreskjemaet er lagt opp til at respondenten skal komme med konkrete svar. Dette fører videre til lite tolkning fra min side. Med dette til grunn mener jeg at reliabiliteten i oppgaven min er tilfredsstillende.

### **3.6.2 Validitet**

Validitet er knyttet til hvor godt undersøkelsen måler det den er ment å måle (Riley et.al., 2000). Dette betyr at for å oppnå høy validitet i studien skal dataene som er hentet inn, kunne benyttes til å forklare problemstillingen i oppgaven. Det skiller mellom forskjellige former for validitet, blant annet har vi begrepsvaliditet, intern validitet og ekstern validitet (Cook & Campell 1979; i Johannessen og Tuft, 2002). Begrepsvaliditet dreier seg om relasjonen mellom det generelle fenomenet som skal undersøkes og de konkrete dataene. Intern validitet innebærer at undersøkelsen er gjennomført på en slik måte at det gir muligheter for å si noe

om sammenhengen mellom variablene man undersøker (Johannessen og Tufte, 2002). I kvalitative undersøkelser handler dette om i hvilken grad forskerens funn reflekterer formålet med undersøkelsen. Når det gjelder ekstern validitet så angir dette i hvilken grad vi kan generalisere resultatene.

Dårlig validitet kan blant annet oppstå dersom informantene ikke har en felles plattform for å kunne uttale seg om et emne. I tillegg kan begrepsvalg i spørsmålsstillingen bidra til at informantene kan feiltolke spørsmålene. I min studie har jeg hatt fordelene av å samle inn data fra informanter med høy kunnskap innen økonomi og regnskap. Dette bidrar til å redusere misforståelser og feiltolkning av spørsmål i intervjuguiden og i spørreskjemaet. På denne måten mener jeg at begrepsvaliditeten i oppgaven er inntakt.

Den ytre validiteten kan i første omgang anses å være lav, dette kommer av at jeg har benyttet meg av et lite utvalg. Flere virksomheter kunne ha vært med i undersøkelsen, men dette ble utelatt på grunn av relativt lite tid og ressurser. Men ut fra svarene jeg fikk fra spørreskjemaet kom det blant annet fram at funnene i JBV og NGU var i overensstemmelse med svarene fra spørreskjemaet på tvers virksomhetsformer. Svarene fra spørreskjemaet indikerer dermed at de to dybdecasene var representative for prosjektet.

Jeg formulerte problemstillingen med utgangspunktet i at regnskap er et element i økonomistyring. Problemstillingen danner deretter utgangspunktet for valg av det teoretiske rammeverket. I forbindelse med utarbeidelse av intervjuguide tok jeg utgangspunktet i problemstillingen og den teoretiske referanserammen. Alle disse elementene har vært en rettleiding for utarbeidelse av spørreskjemaet. Gjennom å samle inn informasjon fra flere personer og ved bruk av flere metoder mener jeg at jeg har innhentet nødvendig informasjon for å kunne besvare problemstillingen som er reist i oppgaven. Med dette til grunn mener jeg at validiteten i oppgaven er godt ivaretatt og kan dermed anses å være tilfredsstillende.

## **4 EMPIRI**

I dette kapittelet vil jeg først gi en kort redegjørelse for periodiseringsprosjektet. Som en del av dette vil jeg presentere mine casebedrifter, Jernbaneverket og Norges geologiske undersøkelse som utgjør hovedgrunlaget for analysen, jeg vil her systematisere og presentere datamaterialet fra intervjuene. Til sist vil datamaterialet fra spørreskjemaene bli presentert. De empiriske funnene som blir gjort her skal brukes til å koble opp mot det teoretiske rammeverket som ble beskrevet i kapittel 2. De empiriske funnene skal besvare problemstillingen som er reist i innledningen.

### **4.1 REGNSKAPET**

Det faglige fundamentet for regnskap er etablert og utviklet med hjelp av både regnskapspraksis og regnskapsteori (Mellempvik et. al., 2000). Dette faglige fundamentet kan ses på som en oppstilling av begreper og retningslinjer for regnskapsføring (Kvifte, 1997; i Mellempvik et. al., 2000). Det primære formål med et slikt fundament er at det skal bidra til utvikling og tolkning av regnskapsanbefalinger, og på denne måten bidra til å øke kvaliteten på regnskapsrapporteringen. Dersom man ikke har et generelt regnskapsfaglig fundament kan det være vanskelig å komme til enighet blant regnskapsbrukere og normgivere om for eksempel hvordan forskjellige teknikker og rapporter skal vurderes og utvikles (Mellempvik et. al., 2000).

### **4.2 Program for virksomhetsstyring med periodisert regnskap**

Periodiseringsprosjektet som ble etablert av Finansdepartementet våren 2004 ble høsten 2006 overført fra Finansdepartementet til Senter for statlig økonomistyring (SSØ). Arbeidet organiseres nå i SSØ som to prosjekter under fellesbetegnelsen "*Program for virksomhetsstyring med periodisert regnskap.*" De to prosjektene benevnes:

- Periodiseringsprosjektet – Utviklingsarbeid av regnskapsstandarder
- Styringsprosjektet - Bruk av periodisert regnskapsinformasjon til virksomhetsstyring

På bakgrunn av erfaringsoppsummeringen i 2006 har Finansdepartementet besluttet at prosjektet skal videreføres og videreutvikles fram til 2009. Da skal det gjennomføres en ny evaluering av erfaringene med utprøvingen. Evalueringen vil være en del av



Finansdepartementets grunnlag for å vurdere om alle eller utvalgte grupper av statlige virksomheter som en obligatorisk ordning bør føre sine virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet.

#### **4.2.1 Prosjektbeskrivelse**

Periodiseringsprosjektet i staten foretar utprøving av regnskapsstandardene basert på periodiseringsprinsippet som skal frembringe kostnadsinformasjon, det vil si forbruk av ressurser i en nærmere definert tidsperiode, uavhengig av betalingstidspunktet. Videre vil periodiseringsprosjektet forvalte og videreutvikle eksisterende statlige regnskapsstandarder, utarbeide nye standarder ved behov og utarbeide detaljerte veiledninger med praktiske eksempler. Formålet med utprøvingen er å legge til rette for et bedre informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter slik at ressursbruken blir mer effektiv.

Styringsprosjektet som ble etablert i januar 2007 har som hensikt å utvide og styrke arbeidet med å prøve ut hvordan informasjon fra periodiserte regnskaper kan bidra til å forbedre virksomhetsstyringen. Prosjektet har to hovedoppgaver:

- Kartlegge og beskrive pilotvirksomhetenes erfaringer med å bruke informasjon fra periodisert regnskap i styringen.
- Bistå pilotvirksomhetene for at de skal oppnå praktiske erfaringer med å bruke informasjon fra periodisert virksomhetsregnskap i styringen.

#### **4.2.2 Tilpasninger til regnskapslovens regler**

På en rekke områder i staten jobbes det mye med å gjøre tilpasninger til regnskapslovens regler. Det gjelder særlig inntektssiden og resultatbegrepet i resultatregnskapet og passivasiden i balansen (regjeringen.no). I statlige virksomheter vil man som hovedregel ha oppmerksomheten konsentrert om kostnadene. På kostnadssiden legges det opp til stor grad av samsvar med næringslivet, bortsett fra at kostnadene i statlige virksomheter hovedsakelig påløper i takt med aktivitetene. Det er videre lagt opp til at beregnede renter av kapital skal opplyses i note, men ikke bokføres som kostnad. Man har derimot mindre interesse for inntektssiden i statlige virksomheter. Dette kommer av at de fleste statlige virksomheter skal drive med tjenesteproduksjon basert på bevilget budsjett. Likevel har en del statlige virksomheter, herunder NGU, eksterne inntekter. Det er lagt opp til at man skal bokføre disse

inntektspostene i virksomhetsregnskapet, men på en slik måte at inntektene via avregninger forutsetningsvis ikke skal gi et regnskapsmessig resultat som påvirker virksomhetskapitalen. Resultatbegrepet vil derfor her ha et noe annet innhold enn i regnskapsloven.

For å kunne finne et mest mulig riktig uttrykk for kapitalkostnadene fastsettes det en åpningsbalanse der eiendeler i virksomheten registreres og verdsettes. Det er lagt opp til at anleggsmidler i åpningsbalansen i virksomhetene verdsettes til bruksverdi, basert på gjenanskaffelsesverdi for fysiske eiendeler og virkelig verdi når det gjelder finansielle eiendeler. Basert på verdsettingen og estimert levetid til ulike eiendeler beregnes og bokføres det en årlig avskrivning på eiendelene. Når det gjelder hva som skal føres opp i balansen i virksomhetsregnskapene, er det lagt opp til å følge regnskapsloven som hovedregel. Alle anleggsmidler som er driftsmidler i virksomheten, tas eksempelvis med som eiendeler i balansen. Gjeldsposter og ordinære forpliktelser, likevel unntatt pensjonsforpliktelse, tas også med i balansen. Balansepostene verdivurderes i hovedsak basert på modifisert historisk kost.

Det er mindre interesse for passivasiden i balansen i en statlig virksomhet. Selv om den viser kortsiktige gjeldsposter og periodiseringsposter, vil betydningen av egenkapital være vesentlig forskjellig i forhold til privat sektor. Passivasiden vil vise finansieringen av åpningsbalansen og senere anskaffelser. Det legges opp til at åpningsbalansen og senere anskaffelser som aktiveres i balansen, finansieres regnskapsmessig i balansen ved en forpliktelse som oppløses (inntektsføres) i takt med avskrivningene av de tilhørende eiendelene. Som hovedregel er det lagt til grunn at statlige virksomheter ikke kan ha egenkapital eller definere et positivt resultat som opparbeidet egenkapital

(Kilde: [www. regjeringen.no](http://www.regjeringen.no)).

### **4.3 CASEBEDRIFT 1 - JERNBANEVERKET**

#### **Historikk**

På 1840-tallet økte handel og samferdsel i Norge, dette førte til økt interesse for å bygge jernbane for å transportere varer og mennesker raskere. Stortinget godkjente i 1851 et tilbud fra et engelsk selskap om å anlegge en jernbane fra Kristiania til Eidsvoll. Banen skulle drives i privat regi med 50 % engelsk, 25 % norsk privatkapital og 25 % norsk statskapital.

Norge fikk dermed sin første jernbane i 1854. Hovedbanen var 68 kilometer lang og gikk fra Kristiania til Eidsvoll. Dette er også den samme strekningen som har landets mest moderne jernbane, Gardermobanen som ble åpnet i sin helhet i 1999.

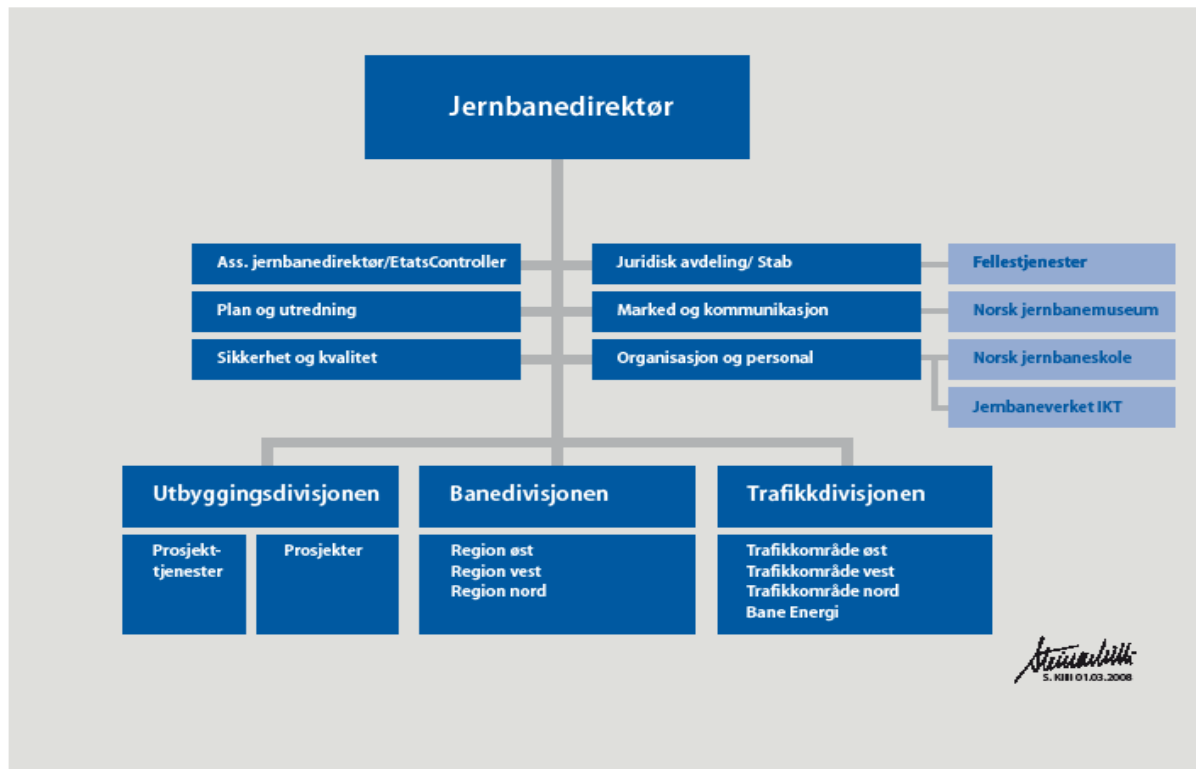
Jernbanen i Norge har opplevd en del vanskelige tider opp gjennom årene. I moderne tid kan vi vise til den tragiske Åstaulykken i januar 2000. Videre opplevde jernbanen betydelig nedgang i trafikken som følge av store veiutbygginger, frislipp av ekspressbussruter parallelt med jernbanen og etablering av lavprisselskaper i luftfarten. Trafikkveksten kom imidlertid igjen i 2003, og økningen var sterkest i lokaltrafikken på Østlandet.

September 2004 feiret jernbanen 150-årsjubileum. Etter jubileumsåret fortsatte veksten i togtrafikken. Denne kraftige vekst i både gods- og passasjertrafikk har medført at sentrale deler av jernbanenettet ble overbelastet. Det ble satt i gang en omfattende fornyelse og effektivisering prosess for å øke kapasitet, flere spor og større godsterminaler. En modernisering av jernbaneinfrastrukturen vil kunne gi jernbanen et løft og en styrket rolle på de områder der det er samfunnsøkonomisk lønnsomt å ha et godt jernbanetilbud.

#### **Jernbaneverket i dag**

Jernbaneverket er en etat underlagt Samferdselsdepartementet. Samferdselsdepartementet styrer og følger opp etaten gjennom et mål- og resultatstyringssystem. Stortinget behandler de langsiktige utviklingsplaner for jernbanen ved behandling av Stortingsmelding om Nasjonal transportplan. Stortinget bevilger også de årlige budsjettene for Jernbaneverket. Årlig mottar Jernbaneverket ca. 4,5 mrd kroner i bevilgninger fra staten. Jernbaneverket sysselsetter omlag 3500 årsverk, er det største organet inne Jernbanen og en betydelig institusjon innen samferdsel.

Jernbaneverket er organisert med jernbanedirektørens sentrale staber, en utbyggingsdivisjon, en banedivisjon og en trafikkdivisjon. Figur 6 viser organisasjonskartet til Jernbaneverket.



Figur 6: Organisasjonskart Jernbaneverket (jernbaneverket.no)

Jernbaneverkets oppgave er å bidra til at staten når sine transportpolitiske mål. I Jernbaneverket arbeider man for at jernbanetransport skal være en sikker og konkurransedyktig transportform, integrert med det øvrige transportnettet. Formålet til Jernbaneverket er å tilby et sikkert og funksjonelt jernbanenett med et effektivt og sikkert trafikksystem og med god tilgjengelighet for togselskaper, reisende og transportbrukere. Med bakgrunn i krav fra togselskapene og Samferdselsdepartementet skal Jernbaneverkets leveranse kjennetegnes av tilfredsstillende sikkerhet, oppetid og kundetilfredshet.

#### 4.3.1 Brukere av regnskapet

Regnskapsbrukere i Jernbaneverket, heretter JBV, består av interne og eksterne brukere. Det ble sagt at internt i JBV er alle koststeder brukere av regnskapsinformasjon. Det er rundt 400 koststeder som representerer organisasjonen på ulike nivåer. Dette betyr at det er ganske mange i organisasjonen som er brukere av regnskapsinformasjon. Det er størst etterspørsel etter regnskapsinformasjon ved budsjettoppfølgingen.

I JBV er etterspørselen etter regnskapsinformasjon størst lengst ned i organisasjonen og begrenset i ledelsen. Økonomidirektøren forteller at så lenge alt fungerer som det skal og at man klarer å holde budsjettene sine er det veldig liten etterspørsel etter regnskapsinformasjon i ledelsen. Ledelsen fastsetter mål og fordeler ressurser til divisjonene, til gjengjeld får ledelsen tilbake økonomiske rapporter for kontroll, dersom det ikke oppstår avvik i driften som for eksempel at man ikke greier å holde tidsfristen eller ressursrammen, har ikke ledelsen behov for mer regnskapsinformasjon utover de formelle månedlige rapportene som divisjonene er pliktige til å levere.

Når det gjelder de eksterne regnskapsbrukerne er disse i første rekke Finansdepartementet, SSØ og Samferdselsdepartementet. Samferdselsdepartementet etterspør regnskapsinformasjon for å følge opp fastsatte mål, resultatkrav og ressursbruken og for å sikre at JBV drives i samsvar med gjeldende lover og regler. JBV rapporterer de obligatoriske rapportene til Finansdepartementet som i hovedsak blir brukt for å sjekke om mot tildelt budsjett. Riksrevisjon etterspør også regnskapsinformasjon fra JBV i forbindelse med revideringen av årsregnskapet. De kontrollerer blant annet om JBV har gjennomført aktivitetene i tråd med Stortingets vedtak og prioriteringer og departementets fastsatte mål og prioriteringer. Resultatet fra revisjonen blir sendt til Finansdepartementet som beregner og fastsetter bevilgninger.

#### **4.3.2 Regnskapsinformasjon det spørres etter**

Internt i JBV er budsjett og driftsregnskap mye etterspurt. Dette skyldes behovet for å følge med på løpende utgifter, løpende inntekter eller overførte bevilgninger. Budsjetter brukes for å kontrollere om man drives innenfor den økonomiske rammen eller ikke. Når det gjelder balansen er det mindre etterspørsel etter, men det jobbes mye internt med å få folk til å bli flinkere å søke på balansen sin, det vil si å følge opp fordringer og leverandørgjeld slik at man er sikre på at ting betales i tide og at man får inn de pengene som er utstående. I JBV følger man kontantregnskapet i forbindelse med oppfølgingen av bevilgningsregnskapet i staten, men det etterspørres også mer og mer informasjon som er knyttet til det periodiserte regnskapet, blant annet har det blitt lagt større vekt på balansen.

Det ble sagt at nedover i banedivisjonen har man en del folk som har ansvaret for infrastrukturen i JBV, disse etterspør blant annet informasjon som er prosjektrettet. Dette

kommer av at man her har ansvaret med å følge opp prosjekter i større grad og ikke bare koststeder. Informasjonen som etterspørres er blant annet om hvor er man i prosjektet, hva har man brukt av ressurser for å komme dit, hvor skulle man ha vært, hvor lang tid det er igjen, om det man har brukt av ressurser står i forhold til det man har oppnådd og hva man skal gjøre videre. JBV har i sine prosedyrer for prosjektgjennomføring over lang tid hatt krav og retningslinjer innenfor risikostyring og kostnadsstyring for å sikre profesjonell prosjektgjennomføring. JBV har også formaliserte krav for risikostyring, budsjettgjennomgang og prognostisering av forventede kostnader, både løpende og ved milepæler, som for eksempel ved større kontraktsinngåelse.

For å følge opp dette stiller man krav til at hvert enkelt prosjektmedlem skal rapportere inn ukentlige timerapporter. På denne måten kan man se på forbruk av timer og kan ut fra dette estimere gjenstående ressurser/arbeid pr. aktivitet. Nøkkeltallene som brukes her er for eksempel det man har oppnådd i forhold til det man har planlagt og effektivitet i forhold til estimater. Man sammenligner før- og etterplan for å se etter eventuelle avvik.

Prosjektene kategoriseres i forbindelse med vedlikeholdsstrategi. På denne måten kan man se hvilke områder som må følges opp, for eksempel om det er feilretting, forebyggende vedlikehold eller fornyelse av anleggsgjenstanden. Det ble sagt at man prøver å utnytte økonomisystemets muligheter til å gjøre de spesifikasjonene som er ønskelig for å kunne styre hensiktsmessig.

JBV har også et e-handelsprosjekt på gang der man går gjennom hele anskaffelsesprosessen og regnskapsprosessen. I denne forbindelsen legger man stor vekt på IKT-støtten. IKT-støtten innebærer betydelige muligheter for å automatisere prosesser, noe som kan bidra til å ivareta elektroniske arbeidsprosesser fra et innkjøpsbehov oppstår til fakturaen er betalt. På denne måten håper man å oppnå større presisjon og effektivisering av arbeidsprosessen og at brukerne av systemet kan få full oversikt over bestillinger, leveringer og fakturaer via oppslag på skjermen. I denne prosessen er regnskapsinformasjonen veldig sentral. Man bruker regnskapstall fra tidligere perioder eller år til å gjøre sammenligninger med dagens situasjon. På denne måten vil man få fram et bilde av hvor man står i dag og om man har oppnådd gevinster i forbindelse med innføring av elektroniske arbeidsprosesser.

Informasjon som man savner litt og som det jobbes en del med for å etablere er et disposisjonsregnskap, det vil si et regnskap som viser alle økonomiske hendelser og transaksjoner som virksomheten har forpliktet seg til. I JBV har man gode rapporter og oversikter over regnskapsdata og budsjettdata, som man benytter til økonomisk styring og rapportering. Men rapportene viser ikke hvilke innkjøp som virksomheten har forpliktet seg til, og om det er kostnader som ”venter rundt hjørnet”. Med et disposisjonsregnskap kan man få en oversikt over hvilke innkjøp virksomheten har forpliktet seg til, noe som kan gjøre det lettere å sammenligne med regnskaps- og budsjettall.

### **Oppsummering**

Regnskapsinformasjonsbehovet til etterspørerne er avhengig av hvilken funksjon man har og hvilken divisjon eller avdeling man er tilknyttet til. Dette betyr at behovet for regnskapsinformasjon blant annet avhenger av hvilket fokus man har. For eksempel er banedivisjonen og utbyggingsdivisjonen veldig prosjektrettede. De etterspør derfor i større grad regnskapsinformasjon som er prosjektrettet. I trafikkdivisjonen har man bare personalkostnader å følge opp, her fokuserer man for det meste på lønnskostnader. Regnskapsinformasjonsbehovet er avhengig av hvilke type virksomheter man driver med internt og kan med dette sies å være veldig fagdelt.

### **4.3.3 Regnskap og styring**

I JBV fokuserer man på sikkerhet, økonomi og effektivisering. Grunnstrukturen i regnskapet til JBV har vært den samme de siste 8-9 årene. JBV bruker i dag hovedmodulene Agresso Økonomisystem, HR - system for lønn og personal, Agresso Prosjektstyring og Agresso Logistikk i arbeidet med å nå sine mål. Innenfor hver hovedmodul benyttes en rekke mindre moduler som for eksempel reise, fravær, kompetanse, timelisteføring, anleggsverdiregnskap og kontantregnskap for rapportering til Finansdepartementet. JBV utnytter Agressosystemet til en relasjonsdatabase der man knytter sammen ulik informasjon med hensyn til prosjekter. Man prøver med andre ord å tilpasse regnskapet i forhold til endringer i omgivelsene for å gjøre regnskapet til et hensiktsmessig styringsredskap. Man har alltid tatt utgangspunktet i grunnstrukturen der man knytter sammen forskjellige prosjekter, legger til relasjoner på det enkelte prosjekt og tilpasser dette med endringer i konteksten. Denne type bruk av regnskapssystemet har blitt utviklet og tilpasset opp gjennom årene i forhold til aktivitetene.

Når det gjelder styring og hvilke regnskapsinformasjon man trenger blir det sagt at dette er avhengig av hva man ønsker å se på. På store investeringer som for eksempel investeringsprosjekter blir det foretatt en liten kostnadsanalyse basert på de retningslinjer som gjelder. Hensikten med kostnadsanalysen er å klarlegge og synliggjøre konsekvensene før beslutninger fattes. JBV leier også ut en del lokaler og tomter, og i forbindelse med dette har man tidligere i vinter hatt en gjennomgang av lokaler og tomter. På denne gjennomgangen prøver man å kombinere inntektssiden med databasen for kontrakter for blant annet å se på hvordan kontrakter er blitt håndtert. JBV har kommet fram til at det er en del mangler i forbindelse med oppfølging av avtaler og kontrakter. Man har rett og slett ikke gode nok rutiner på dette området og det ble presisert at dette er noe man må foreta endringer på.

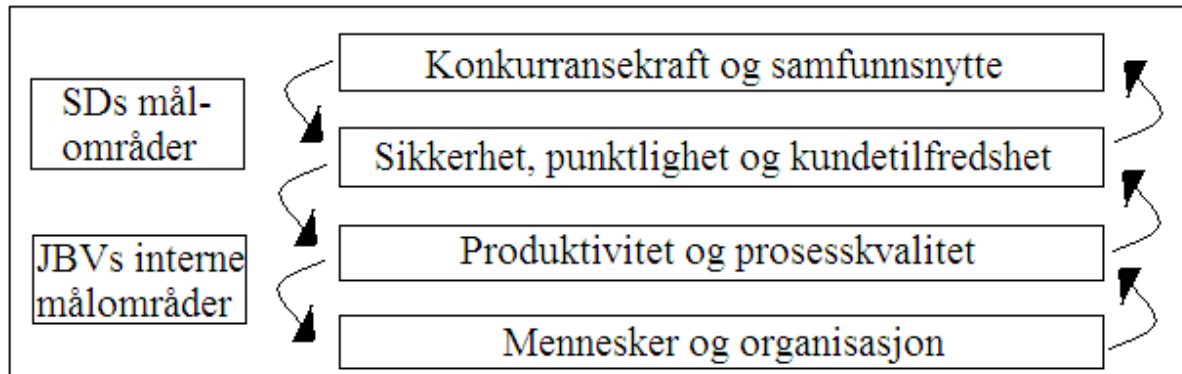
Videre ble det sagt at man og har en del fokus på priser og lønninger. JBV er opptatt av hvilke priser som gjelder i markedet på leveranser av ulike typer tjenester og varer. For eksempel har JBV hatt en prisutvikling på drifts- og vedlikeholdskostnader på 5,6 % i perioden fra 3.kvartal 2006 til 3. kvartal 2007. Når det gjelder lønninger er man opptatt av hvordan lønnsutviklinger har vært. Det at arbeidsledigheten er lav gjør at man føler et veldig stort press på arbeidsmarkedet. For å holde på en del av spesialkompetanse har man i JBV vært nødt til å bruke regnskapssystemet aktivt for å gjøre beregninger for å finne ut hvor mye man kan tilby eller hvor mye man klarer å strekke seg i forhold til lønnskravene. Man fokuserer her på personalkostnader og foretar kostnadsanalyser forbundet med dette. Man vurderer da ut fra dette om det er hensiktsmessig å ansette nye folk eller bruker de man allerede har på en annen måte, som for eksempel ved å bruke de på tvers av sine fagområder. På denne måten utvikler man også en tverrfaglig kompetanse på sine ansatte.

Etter at JBV ble med i periodiseringsprosjektet har fokuset også blitt rettet en del i forhold til avskrivninger. Noe som generelt ikke har blitt gjort i staten tidligere. Man fokuserer da på om avskrivninger er større eller mindre enn det man bruker til å fornye infrastrukturen med, dette er for å se om man driver på nedslitningsbasis eller ikke. Her ser man en del på forholdstall og i hvilken grad man greier å opprettholde kapitalen.

Beslutninger tas imidlertid ikke bare på bakgrunn av økonomiske rapporter eller analyser. I JBV baserer man seg også på en virksomhetsplan. Denne gir blant annet beskrivelser på hvordan de ulike målene er blitt dannet. Ut fra dette prøver man å balansere disse målene,



tilnærmet balansert målstyring. I JBV har man veldig fokus på trafikkisikkerhet, punktlighet og regularitet fordi det er dette man leverer. Figur 7 viser de fire innsatsområdene til JBV.



Figur 7: Sammenhengen mellom innsatsområdene (JBV – virksomhetsplan 2007).

En balansert innsats mellom disse fire områdene er viktig for at et sikkert og effektivt trafikksystem skal bli så godt som mulig. De to førstnevnte innsatsområdene representerer eier og kunders forventninger til produktet av JBV's aktiviteter, mens de to nederste beskriver innsatsfaktorer og hovedprosesser JBV tar i bruk for å imøtekomme kundenes og eiers forventninger.

Med dette kan vi se at regnskapsrapportene ikke er tilstrekkelige nok for beslutninger i JBV. Imidlertid presiseres det at regnskapsrapportene helt klart spiller en viktig rolle, men at man ikke kan bruke rapportene alene til å foreta en beslutning. Det er mange andre viktige faktorer som også spiller inn og som man skal ta hensyn til, jf. figur 7.

#### 4.3.4 Regnskapsrapport og tillit

I JBV har man i hovedsak tillit til regnskapsrapportene, men det ble sagt at dette er igjen avhengig av hva man spør etter i systemet. JBV er en omfattende organisasjon med mange brukere av regnskapssystemet. Det kan derfor hende at dersom man søker på et begrep er det ikke sikker at man får frem samme totalsum som om man hadde søkt på et annet. Dette kommer av at konteringsdisiplinen i JBV ikke er bra nok, det går blant annet ut på at folk ikke har vært flinke nok til å føre opp hendelser på riktig konto. Det ble imidlertid presisert at i utgiftene i hovedsak kommer ned på de stedene de skal.

Som en mulig konsekvens av dette innførte JBV i 2007 nye rutiner for registrering av utført arbeid. Dette ble gjort for at man lettere skal kunne gjennomføre analyser av

kostnadseffektiviteten i drifts- og vedlikeholdsarbeid. Dette systemet gir også muligheter til å vurdere fremdriften i forhold til planlagte arbeid. Måling av produksjonsverdi blir supplert med planlagte kostnader og faktiske kostnader. Videre kan målingene også brytes ned på typer av oppdrag og vil med dette bidra til å gi bedre grunnlag for senere års ressursplanlegging og budsjettering. Hver måned holdes det møter med økonomilederne i de ulike divisjonene og staben. I disse møtene går man gjennom tallene og sikrer at tallene er pålitelige.

#### **4.3.5 Tilgang til regnskapsinformasjon**

Regnskapsinformasjonen tas ut av kontrollen i de ulike divisjonene mellom 10.-15. hver måned. JBV leverer da kassarapporten og månedlige bevilgningsregnskap til Senter for statlig økonomistyring, heretter SSØ, den 15. hver måned. JBV bruker en standardrapporteringsgenerator til å ta ut rapporter. JBV oversender årsrapporten til Samferdselsdepartementet og Finansdepartementet i februar hvert år. Videre oversender JBV rapport for 1.tertial i juni og 2.tertial i oktober hvert år.

Dersom noen skulle få behov for regnskapsinformasjon utenom rapporteringsperioden kan de få ut rapporter pr. siste oppdaterte. Saldobalansen oppdateres flere ganger daglig slik at man alltid får ut rapporter som er rimelig presise. Det ble sagt at alle i JBV har en åpen tilgang til regnskapsinformasjonen og kan når som helst gå inn på systemet og henter ut den regnskapsinformasjonen man måtte ønske. Ulike brukere har ulike kompetanse i forhold til økonomi og regnskap. Det er derfor utarbeidet ulike mal som er ment å kunne tilpasse forskjellige brukergrupper.

#### **4.3.6 Resultatmåling**

Når det gjelder resultatmåling kom det klart fram at det er vanskelig å måle resultater i JBV, dette kommer av at togselskapene i hovedsak kjører gratis på sporene. Det er kun to forhold der man betaler for bruk av jernbanen, dette er Gardemobanen og malmtrafikken på Ofotbanen. JBV er 100 % statlig finansiert. Den statlige bevilgningsbaserte driften fører til at man ikke har noen inntektsside man kan måle kostnadene mot slik at det er vanskelig å få noen objektive kriterier på om man gjør en god eller dårlig jobb rent økonomisk.

I JBV har man derfor utviklet andre type mål, disse er knyttet opp mot brukerundersøkelser. Gjennom brukerundersøkelser får man en indikasjon på hvordan brukerne opplever tilbudene de får. Hvis brukerne er fornøyde med den jobben JBV gjør, er dette en indikasjon på at det ikke er noe dårlig bruk av pengene. Kriteriene på brukerundersøkelsene går blant annet på kvalitet, sikkerhet, punktlighet og regularitet. Det ble videre sagt at det ikke er lett å måle resultater på ulike nivåer internt i JBV, men at man har noen interne resultatenheter der man prøver å måle resultater basert på for eksempel hva man har oppnådd i forhold til den økonomiske rammen man har til disposisjon. Dette går blant annet ut på om man har nådd målene som er satt for en periode, antall gjennomførte prosjekter etc.

#### **4.4 CASEBEDRIFT 2 - NORGES GEOLOGISKE UNDERSØKELSE**

##### **Historikk**

Norges geologiske undersøkelse, heretter NGU, er en sentral statsinstitusjon for geologisk utforskning. NGU ble etablert i Oslo i 1858 og fikk ansvaret for kartleggingen av berggrunnen og landets mineralressurser. I 1962 ble NGU flyttet til Trondheim, samtidig som Geofysisk malmleting og Statens råstofflaboratorium ble sammensluttet med NGU. I løpet av NGUs 150-årige historie har samfunnsansvaret blitt fortolket og forvaltet på ulike måter. I forbindelse med 150 årsjubileum ble boka Kartleggarne (Børresen, 2008) som handler om NGUs historie gitt ut. I denne boka tas det opp tre tema som står særlig sentralt i NGUs oppgaver og roller gjennom de 150 årene som institusjonen har eksistert. Det ene dreier seg om hvordan NGU har greid å balansere mellom hensynene til å drive forskning av høy kvalitet, samtidig som geologene skulle imøtekomme de praktiske behovene som brukerne har stilt til organisasjonen. Det andre dreier seg om geologi og kartlegging som praksis, og det tredje om NGU som institusjon.

##### **Norges geologiske undersøkelse i dag**

NGU er i dag landets sentrale institusjon for kunnskap om berggrunn, mineralressurser, løsmasser og grunnvann. NGU er en etat under Nærings- og handelsdepartementet (NHD). I vedtektene for NGU heter det blant annet at NGU skal aktivt bidra til at geofaglig kunnskap utnyttes til en effektiv og bærekraftig forvaltning av landets naturressurser og miljø. NGUs kompetanse kan også utnyttes i bistandsprosjekter. Som forskningsbasert forvaltningsorgan er

NGU også de andres departementenes faginstans i geofaglige spørsmål. NGU har som oppgave å bidra til et best mulig grunnlag for forvaltningen av Norges naturressurser og til å gi allmennheten kunnskaper om landets geologi. Virksomheten står med dette for oppbygging, drift og vedlikehold av nasjonale databaser og kartverk om geologiske egenskaper og prosesser.

NGU mottar støtte over statsbudsjettet, men har også inntektsbringende oppdrag. NGU hadde i 2006 en omsetning på 185,3 millioner kroner, hvorav 130,7 millioner kroner var bevilgninger over statsbudsjettet via NHD. Resten finansieres eksternt gjennom samfinansieringsprosjekter og oppdrag. NGU har ca 225 ansatte hvorav ca. 65 prosent er vitenskapelige ansatte.



Figur 8: Organisasjonskart Norges geologiske undersøkelse (ngu.no).

#### 4.4.1 Brukere av regnskapet

De interne regnskapsbrukere på NGU fordeler seg på tre nivåer. Disse er på virksomhetsnivå (toppledelsen), koststed (lagnivået) og prosjektnivå. Økonomimodellen til NGU er bygd opp på denne måten og er ment å være en logisk sammenheng fra prosjekt via delmål som skal svare på forventninger, mål i tildelingsbrevet og i Stortingsproposisjonen. Prosjektene er igjen

samlet på det man kaller for koststed eller lag. Hvert lag kan ha mellom 5-20 ansatte, og disse er ute etter ulik regnskapsinformasjon.

Det etterspørres mye informasjon i forhold til likvidtransaksjoner, dette er for å få oversikten over blant annet hvor mye penger eller ressurser man har til disposisjon til en hver tid, slik at man ikke bruker for mye eller for lite ressurser. Man har også et inntektskrav å forholde seg til dersom prosjektene er eksternfinansiert. Ikke alle prosjektene på NGU har eksternfinansiering, men en del har det, og eksternfinansieringen tilsvarer da ca. 30 %.

Når det gjelder eksterne brukere er det stort sett bare SSØ, Nærings- og handelsdepartementet (NHD) og Finansdepartementet som er hovedbrukerne av regnskapsinformasjon fra NGU. NGU rapporterer da månedlige regnskapsrapporter digitalt etter kontantregnskapet inn til disse departementene. Rapportene brukes til å sjekke opp mot tildelt budsjett. Riksrevisjon etterspør også regnskapsinformasjon fra NGU, men dette er i forbindelse med revideringen av årsregnskapet.

Når det gjelder etterspørsel etter styringsnivå, er etterspørselen etter regnskapsinformasjon størst innad i prosjektene og lagene. Dette kommer av at man her jobber med å følge opp prosjekter og passe på at man har ressurser til å få gjennomført de prioriterte oppgavene. Når det gjelder oppfølgingen fra ledelsen er det her viktig at man greier å holde budsjettene innenfor rammene. Etterspørselen etter regnskapsinformasjon i ledelsen er på mer overordnet nivå sammenlignet med koststedene og prosjektene.

#### **4.4.2 Regnskapsinformasjon det spørres etter**

Det ble sagt at alle på NGU har til en hver tid tilgang til den siste oppdaterte regnskapsinformasjonen slik at de hele tiden kan gå inn og rebudsjettere kontinuerlig. Driftsregnskapet etterspørres mye ved budsjettering. På NGU bruker man i utgangspunktet ikke balansen i noe særlig grad, men etter at periodiseringsprosjektet kom i gang har man rettet litt mer fokus på balansen. Dette kommer av at balansen viser hvor mye man har i ikke nedskrevne investeringer. Over tid kan det være interessant å se hvilken utvikling man har, for eksempel i forhold til om man driver på oppbyggings- eller nedbrytningsbasis. Dersom det er en nedgang så slites det mye på kapitalen. NGU er foreløpig på et tidlig stadium slik at man

ikke har så mange historiske tall å forholde seg til, men på sikt vil balansen nok bidra til at man også får utbytte av informasjonen som finnes her.

Etter at NGU ble med i periodiseringsprosjektet har fokuset også blitt mer rettet mot avskrivninger. Dette har man generelt ikke gjort i staten tidligere. Men i NGU benyttes avskrivninger foreløpig kun på ledelsesnivå, og for å rapportere etter periodiseringsprinsippet.

Regnskapsinformasjonsbehovet til etterspørrene er avhengig av hvilken funksjon man har og hvilken avdeling man er tilknyttet. Informasjonsbehovet er derfor avhengig av hva slags type virksomhet man driver med internt. Innad i lagene og prosjektene etterspørres det i stor grad samme type regnskapsinformasjonen. Felles brukes regnskapsinformasjonen til å prognosere framover, sjekke om mot budsjetter og til rebudsjettering. Dette er for å få en oversikt over det gjenstående på det enkelte prosjekt, det vil si for å se hva som er gjenstående arbeid, gjenstående ressurser og lignende.

Når det gjelder investeringer så settes det av en ramme for investeringen som man følger opp slik at den blir gjennomført. I blant hender det at ting blir forsinket. I slike tilfeller ser man på likviditeten for å finne ut om man kan framskynde noen prosesser eller flytte noen prosesser over til neste periode eller årsskiftet.

Det ble også sagt at man er opptatt av hvor stor likviditet man har og hvilke investeringer man kan gjøre i forhold til likviditeten. Man har fokus på hvordan investeringene blir benyttet. Dette gjøres for eksempel ved å belaste prosjektene med timespris, dagsleie eller månedslie. Noe man kan merke seg vedrørende investeringer har med åpningsbalansen å gjøre. Ved gjenanskaffelsesprinsippet brukes ved verdifastsettelse av tidligere anskaffet utstyr og immaterielle eiendeler. Det ble sagt at dette har ført til at NGU blant annet har fått en oppblåst(overvurdert) balanse. Det ble forklart at ved verdsettelse av åpningsbalanse for immaterielle eiendeler forutsetter regnskapsstandarden i periodiseringsprosjektet at man legger til grunn listepriis for nykjøp av tilsvarende programvare i dag. Dette gjelder programvarelisenser som NGU har anskaffet, utvidet antall lisenser og brukt av i de siste ti til femten år. Bruk av gjenanskaffelsesprinsippet gir dermed uforholdsmessige høye verdier på inngående balanse og årlige avskrivninger, i forhold til om NGU hadde aktivert og avskrevet dette fortløpende.

### 4.4.3 Regnskap og styring

På NGU-nivå bruker man regnskapsrapporter til å følge opp bevilgningene fra NHD eller fra statsregnskapet. Dette kan sammenlignes med en likviditetsstyring i en vanlig bedrift i forhold til penger ut og inn. På NGU har man ikke kostnader på kassakreditten, men man har likevel begrenset kassakreditt, dette kommer av at totalbudsjettet til NGU er limit for kassakreditten. Dette fører igjen til at man må passe på at det kommer penger inn, særlig innen årsslutt. Man kjører dermed en sterkere likviditetsstyring på slutten, spesielt de siste to månedene enn ellers på året, dette kommer av at det er avslutningen man må forklare i forhold til budsjettet.

Det er sjelden at man tar beslutninger bare ut fra økonomiske rapporter. Dette kommer av at en beslutningsprosess krever mer enn bare regnskaps- og økonomisk informasjon, og økonomiske rapporter alene er ikke tilstrekkelig nok for beslutninger. Men økonomiske rapporter er en relativ nøytral basisinformasjon som fungerer som grunnlaget for beslutninger. Det ble sagt regnskapsrapporter gir en basis med status på et gitt tidspunkt, selv om informasjonen ofte er noen dager eller uker gammel når rapportene utgis. Videre ble det sagt at regnskapsrapporter er spesielt vesentlig på slutten av en periode/årsperiode, for eksempel er status per årsskifte ferdigstilt mot slutten av januar. Man prøver da å få til et tidsskille for gjennomførte oppgaver, sammenlignet med regnskapsinformasjon om kostnadssiden. Med fremdriftsrapportering på slutten av en periode får man også mest mulig riktige kostnader.

Imidlertid er det også noen utfordringer knyttet til rapportene. Problemet består blant annet av at man ikke bestandig får med alle kostnader eller inntekter i regnskapsrapporten. Dette kommer av at de ikke er blitt periodisert godt nok på grunn av manglende opplysninger på rapporteringstidspunktet, eller at transaksjoner ikke er blitt ført opp på riktig konto. En annen utfordring kan være at reiseregninger ikke er blitt levert inn for en periode slik at man ikke får helt oversikten over tilgjengelige ressurser. Det ble imidlertid presisert at prosjektlederen eller den som disponerer penger skal eller bør vite at ikke alle kostnader er tatt med til en hver tid. På denne måten sikrer man at man alltid har dekning for sine økonomiske beslutninger fremover i tid.

For å kunne bruke regnskapsinformasjon som grunnlaget for styring må man derfor alltid vite hvilken tilstand regnskapet er i og hva som er med i rapportene, har man ikke oversikten

medfører dette til at man får utfordringer i forhold til å prognosere budsjetter, herunder hva som er gjenstående av ressurser. Utfordringer går derfor ut på at man må få mest mulig informasjon oppdatert på kortest mulig tid. For å få til dette må man også ha informasjon utover regnskapet. Dette er viktig i forhold til at man skal få så nøyaktig fremdriftsrapportering som mulig for å følge kostnadene. Har man ikke oversikt over sine forpliktelser kan man ikke si ja til nye forpliktelser, som for eksempel reiser, fordi man hele tiden må forholde seg til budsjetttrammene sine.

Når det gjelder nøkkeltall har man på NGU en del fokus på priser og lønninger. Man er opptatt av hvilke priser som gjelder i markedet, leveranser av ulike typer varer og tjenester. Når det gjelder lønninger er man opptatt av hvordan lønnsutviklinger har vært, fokuset ligger her på at lønnsandelen ikke skal bli for stor. Et annet nøkkeltall som man holder fokus på er andel finansiering fra andre enn eget departement. Videre ble det sagt at NGU ofte fungerer som prosjektkoordinator for forskningsprosjekter finansiert av Norges forskningsråd, med andre offentlige og private partnere. I disse tilfellene strømmer det mye likviditet gjennom NGU til de andre virksomhetene(partnerne). Man har her et fokus på dekningsbidraget. Dette vil si at man er opptatt av å få mest mulig dekning for sine kostnader inn i eksternfinansieringen av prosjektene. Dersom det er like mye likviditet som strømmer ut som det strømmer inn får man ikke dekt kostnadene for egne ressurser.

Regnskapsdataene på NGU blir tilpasset de ulike nivåene for å være et hensiktsmessig styringsredskap. Dette går ut på at man ut i fra hvilke beslutninger som skal tas får de detaljene som man har behov for i en hierarkisk struktur. Man må derfor hele tiden rapportere inn ting til riktig tid og sted slik at regnskapsinformasjon kan tas ut til det nivået som ønsker informasjonen. På denne måten tilpasser man rapporteringen til konteksten.

Det ble sagt at styringsinformasjonen i regnskapsrapporter etter kontantprinsippet er eldre enn etter fakturaprinsippet<sup>1</sup>/periodiseringsprinsippet. Dette kommer av at fakturaer ikke blir regnskapsført/belastet før etter at den er betalt, noe som kan være inntil 30 dager etter at fakturaen er mottatt. Det ligger altså omtrent en måned etter sammenlignet med de opplysningene man har fra fakturaprinsippet, dette gir et ”tap” måneden etterpå på grunn av 30 dager forfall. På NGU har man budsjettmessig ikke styrt etter kontantprinsippet siden

---

<sup>1</sup> Fakturaprinsipp er et begrep som brukes internt i NGU, det går ut på at hendelser skal bokføres når de finner sted, altså når man mottar fakturaene og ikke bare når det finner sted en pengetransaksjon.



1995. Det ble sagt at internt på NGU har man brukt periodisering etter fakturaprinsippet eller periodiseringsprinsippet i den økonomiske styringen siden 1996. Som et resultat av NGUs deltagelse i Finansdepartementets periodiseringsprosjekt har virksomheten fra 2005 avlagt regnskap etter standardene i periodiseringsprinsippet.

Når det gjelder hvilken annen informasjon man trenger i tillegg til formelle rapporter i forbindelse med styring kommer det klart fram at man egentlig kan legge inn det meste i de formelle rapportene for at de skal bli vesentlige i forhold til styring. Men det viktigste er at man får rapportert om vesentlige avvik til det nivået som man får informasjonen fra i forhold til fremdrift, forventet kostnad, gjennomføring og lignende. Videre må det også rapporteres inn til NHD og neste beslutningstaker dersom ting er i ferd med å gå i feil retning som for eksempel at man ikke greier å redusere kostnadene eller holde forpliktelsene. Dette betyr igjen at kommunikasjonsdelen i virksomheten er viktig i forhold til styring, det at folk vet hva som er vesentlige og følger med fremdriften og hva som skjer i de ulike nivåene i virksomheten er fullt like viktig som de formelle rapportene.

#### **4.4.4 Regnskapsrapport og tillit**

Det ble sagt at på NGU har man i hovedsak tillit til regnskapsrapportene, men det legges ikke skjul på at en regnskapsrapport ikke er mer komplett enn det man har fått med seg eller ikke fått med seg av kostnader. Eksempel kan være forskuddbetalte kostnader som ikke er ført riktig, men det ble presisert at dette hører med til unntaket fordi på NGU så opererer man slik at man ikke skal betale for seg før man har fått levert varene. I grunn har man tillit til at regnskapet er så riktig som mulig, og for å få til dette skal de som bruker rapportene på sitt nivå også godkjenne kostnadene som skal være på områdene.

#### **4.4.5 Tilgang til regnskapsinformasjon**

Regnskapsinformasjonen på NGU er løpende, dette betyr at så ofte noe bokføres så ligger informasjonen digitalt tilgjengelig. Den 10.-15. hver måned settes det strek for foregående periode, dette fungerer også som beslutningstidspunktet. Utfordringen er som det ble nevnt tidligere at man må klare å holde oversikten på de bestillinger og leverte varer og tjenester som enda ikke er registrert og bokført i økonomisystemet.

Dersom man skulle ha behov for regnskapsinformasjon utenom rapporteringsperioden kan man få ut rapporter pr. siste oppdaterte. På NGU remitterer og bokfører man inngående fakturaene et par ganger i uka og de ansatte registrerer sine utlegg og reisekostnader og mottar oppgjør en gang per uke. Alt blir hovedbokført etter remitteringen og arbeidstimer bokføres en gang i uka. Dette gjør at man er rimelig å jour på ukesbasis.

#### **4.4.6 Resultatmåling**

Det ble sagt at det er vanskelig å måle eksakte resultater av NGUs virksomhet pr år. Dette kommer av at man ikke kan sette en strek på sine aktiviteter akkurat ved 31.12. På NGU jobber man hele tiden langsiktig. Det finnes likevel en del resultatindikatorer på produksjonstall som for eksempel hvor mange rapporter man produserer eller hvor mye er dekningen på kartene. Men tall på at NGU har levert 740 av 750 er ikke mulig å få til. På NGU prøver man å få fram dokumentasjon av hva man har oppnådd av resultater på lengre sikt og hva NGU har vært medvirkende til av samfunnsnytte. Videre kan man sammenligne innsats og resultater med andre nasjonale geologiske undersøkelser, spesielt i Europa. Det jobbes også med å fremstille samfunnsnyttan av det man produserer, selv om dette ikke akkurat er enkelt. NGU er en informasjonsforvalter, man samler inn og tar vare på informasjonen om geologien, om mineraler og lignende for at samfunnet igjen skal få gjenbruke og nytte av det.

#### **4.5 PRESENTASJON AV RESULTATENE FRA SPØRRESKJEMA**

Spørreskjemaet ble utarbeidet på bakgrunn av intervjuene. Spørreskjemaet gjorde det mulig å nå ut til flere andre virksomheter som deltar i periodiseringsprosjektet. Hensikten med spørreskjemaundersøkelsen var dermed å samle inn data fra et større utvalg for å forsterke, bekrefte eller avkrefte informasjonen som kom fram gjennom intervjuene. Svarene fra spørreskjema er presentert i tekstform med støttetabeller som skal illustrere sammensetningen. Tallene i tabellene viser hvor mange virksomhetsrepresentanter som krysset av for hver svarkategori. 8 av 10 virksomheter besvarte skjemaet. Dersom summen av alle svarkategoriene ikke blir 8 på hvert spørsmål eller delspørsmål betyr dette at resten svarte blankt.

#### 4.5.1 Brukere av regnskapet

*Spørsmål 1:* Tabell 6 viser de interne brukerne av regnskapsinformasjon i pilotvirksomhetene. Respondentene er de som har besvart spørreskjemaet og består av økonomi- og avdelingsdirektør, controller, lagleder, prosjektleder og økonomi- og administrasjonsmedarbeidere. Med denne sammensetningen har vi her folk som jobber med ulike ansvarsområder og som kommer fra forskjellige nivåer i virksomhetene. De andre ansatte blir i spørreskjemaene oppgitt å være lagledere, prosjektansvarlige, prosjektmedarbeidere, økonomimedarbeidere på fagavdelinger, budsjettansvarlige og kontoavstemmingsarbeidere.

1. Hvem etterspør regnskapsinformasjon i din virksomhet?						
	Etterspør mye	nokså mye	middels	nokså lite	Lite/ikke	vet ikke
<b>Respondenten</b>	4	3	1			
<b>Virksomhetsledelse</b>		1	4	3		
<b>Fagdepartement</b>		1	4	2	1	
<b>Andre ansatte</b>	3	3	1		1	

Tabell 6: Interne brukere av regnskapsinformasjon

*Spørsmål 1:* Slik det fremgår, ser vi at respondentene etterspør relativt mye regnskapsinformasjon. I denne gruppen etterspør økonomi- og avdelingsdirektører, controllere og økonomimedarbeidere mest, deretter har vi lagledere, prosjektledere og administrasjonsmedarbeidere. Blant de ansatte er det en liten spredning, noe som henger sammen med hvilken rolle man har i virksomheten. De som etterspør mest er i hovedsak de som har økonomi- og budsjettansvar, samt prosjektmedarbeidere som har økonomiske rammer å forholde seg til. To av respondentene understreket imidlertid at det er varierende etterspørsel etter regnskapsinformasjon blant de ansatte, dette gjelder alt fra ingenting av enkelte til svært ofte fra andre, men helhetsinntrykket på hele ansattesammensetningen er at denne gruppen etterspør generelt mye regnskapsinformasjon. Det kom også fram at de som etterspør mye eller nokså mye regnskapsinformasjon i disse to gruppene, etterspør informasjonen kontinuerlig.

Virksomhetsledelsen og fagdepartementet etterspør i hovedsak månedlige regnskapsrapporter, disse rapporter får de automatisk tilsendt hver måned. Tre av respondentene opplyste at utover de obligatoriske rapportene etterspør disse også i liten grad informasjon om kostnader for

definerte aktiviteter og områder. Tabell 7 viser anslag på antall forespørsler hvert år fra disse regnskapsbrukerne.

Estimert antall forespørsler hvert år (delspørsmål under spørsmål 1)				
Antall	1 -> 20	21 -> 50	51 -> 100	101 -> 200
<b>Respondenten</b>		1	2	5
<b>Virksomhetsledelse</b>	6	2		
<b>Fagdepartement</b>	5	3		
<b>Andre ansatte</b>	1		3	4

Tabell 7: Antall forespørsler hvert år.

*Spørsmål 2:* Tabell 8 på neste side viser en oversikt over hvilken grad de eksterne regnskapsbrukerne etterspør regnskapsinformasjonen. Slik det fremgår, har mediene liten eller ingen etterspørsel etter regnskapsinformasjon. Kun to av respondentene opplyste at mediene etterspør årsregnskap og årsmelding fra dem, dette for å skrive om resultatene. Det opplyses at Finansdepartementet etterspør obligatoriske regnskapsrapporter, samt eventuelle avvik i forhold til driften i den enkelte virksomhet. Utover dette etterspør Finansdepartementet lite annen regnskapsinformasjon. Når det gjelder forespørsler fra andre departementer kom det ikke her fram noen andre enn sitt eget fagdepartement.

Andre i staten som etterspør regnskapsinformasjon er SSØ. Samtlige opplyste at de rapporterer månedlige rapporter inn til SSØ. Videre svarte alle at Riksrevisjonen etterspør årsregnskapet i forbindelse med revideringen av virksomheten. En av respondentene svarte i tillegg at Forskningsrådet etterspør regnskapsinformasjon i virksomheten sin, men dette er av lite omfang. Grunnen til at Forskningsrådet etterspør regnskapsinformasjon fra denne virksomheten kommer av at Forskningsrådet er en oppdragsgiver som delfinansierer prosjekter og ber derfor om regnskapsrapport tilbake. En annen respondent opplyste også at de får noen forespørsler fra blant annet Statistisk sentralbyrå, som er ut etter regnskapsinformasjon for å lage statistikker.

Når det gjelder hvem andre som etterspør regnskapsinformasjon opplyste tre av respondentene at disse er samarbeidspartnere, oppdragsgivere og kunder på de ulike prosjektene som virksomhetene har. Regnskapsinformasjonen som disse etterspør er mer rettet mot prosjekt, som for eksempel prosjektrengskap og budsjett.

2. Hvem etterspør regnskapsinformasjon utenfra?						
	Etterspør mye	nokså mye	middels	nokså lite	lite/ikke	vet ikke
<b>Media</b>					8	
<b>Fagdepartement</b>				6	2	
<b>Andre departementer</b>					3	5
<b>Andre i staten</b>			1	4	3	
<b>Annet</b>				2	1	

Tabell 8: Eksterne regnskapsbrukere

#### 4.5.2 Regnskapsinformasjon det spørres etter

*Spørsmål 3:* Jeg har i dette spørsmålet delt regnskapsinformasjonen inn i generell, spesifikk og alternativ informasjon. Generell regnskapsinformasjon som det spørres etter er resultat mot budsjett og budsjettavvik, kostnader og inntekter for ulike avdelinger og for hele virksomheten, samt regnskap og for oppfølging mot budsjett. Spesifikk regnskapsinformasjon som det spørres etter er prosjektrekskap for oppfølging av budsjettkostnader og inntekter fra prosjekter og/eller enheter, kostnader knyttet til et bestemt formål, kontoutskrifter, leverandørregnskap og lønnsposter. Alternativ informasjon som det spørres etter er kalkyler, prognoser og konsekvensberegninger, samt nøkkeltall.

*Spørsmål 4:* Tabell 9 på neste side viser graden av etterspørselen etter de ulike regnskapsrapportene. Slik det fremgår, spørres det nokså mye etter budsjetter. Respondentene har i spørreskjemaet opplyst de virksomhetsinterne regnskapsrapportene til å være periodiserte regnskapsrapporter, budsjetter, statusrapporter over kostnader og inntekter, samt avviksoversikt for definerte områder, enhet og/eller prosjekter. Vi kan ut fra tabellen se at det er generelt mye etterspørsel etter disse rapportene. Dette kan komme av at disse regnskapsrapportene anses viktige i forbindelse med styring, kontroll og oppfølging av aktiviteter.

Når det gjelder statsregnskapsrapporter opplyste de bruttobudsjetterte virksomhetene at de sender kassarapport til SSØ, mens nettobudsjetterte virksomheter opplyste at de sender likviditetsrapport. På punktet "*finansieringsanalyser eller kontantstrømanalyser*" opplyste samtlige at det er lite eller ingen etterspørsel etter disse. På "*annet*" opplyste tre av respondentene at de får noen forespørsler på prosjektrapporter, der hovedtyngden legges på

inntekter og kostnader, og regnskapsdetaljer per kapittel. En fjerde respondent opplyste at i sin virksomhet spørres det etter tilsagnsrapporter i forbindelse med utfakturering.

4. Hvilke økonomiske rapporter spørres det etter?						
	Etterspør mye	nokså mye	middels	nokså lite	Lite/ikke	vet ikke
<b>Budsjett</b>	1	4	3			
<b>Virksomhetsintern regnskapsrapport</b>	2	3	2	1		
<b>Statsregnskapsrapporter</b>			1	3	4	
<b>Balanse</b>			1		3	
<b>Finansieringsanalyse/ kontantstrømanalyse</b>					8	
<b>Annet</b>			2	1	1	

Tabell 9: Økonomiske rapporter som det spørres etter

*Spørsmål 5:* Slik det fremgår, etterspør regnskapsbrukerne i virksomheter med opptil 400 ansatte i nokså stor grad den samme regnskapsinformasjonen, mens i alle virksomheter med over 400 ansatte etterspørres det i nokså liten grad etter den samme regnskapsinformasjonen. Fire av respondentene opplyste blant annet at fokusområder og nivåer man befinner seg i spiller en rolle i forhold til hvilken regnskapsinformasjon man etterspør. Har virksomheten mange fokusområder og en organisasjonsstruktur som er bygd opp med mange forskjellige nivåer fører dette til at man får større behov for ulike regnskapsinformasjon. Dette er bare et lite utvalg, men ut fra mønstret kan det her tyde på at det er en sammenheng mellom virksomhetsstørrelse og hvilken grad man etterspør like eller ulike regnskapsinformasjon. Tabell 10 viser fordelingen av regnskapsbrukerne og graden av etterspørselen etter den samme regnskapsinformasjonen, fordelt etter bedriftsstørrelse.

5. Etterspør brukerne den samme regnskapsinformasjonen?						
	I stor grad	nokså stor grad	middels	nokså liten grad	i liten grad	vet ikke
Virksomheter med opptil 400 ansatte		2				
Fra 401 - 800 ansatte				2		
over 800 ansatte				3	1	

Tabell 10: Etterspør brukere den samme regnskapsinformasjon

Imidlertid kan det presiseres at slik det fremgår i svarene fra spørsmål 13, sett i sammenheng med utfallet i spørsmål 5, er ikke noe som tyder på at det er noen sammenhenger mellom hvor

mye eiendeler virksomhetene har og hvor lik eller ulik regnskapsinformasjon det etterspørres. Tabell 11 viser fordelingen av virksomheter i forhold til antall ansatte og hvor mye eiendeler de har.

13. Har virksomheten mye eiendeler?			
Virksomheten har:	mye realkapital/varige/ store eiendeler	lite realkapital/varige/ store eiendeler	tilnærmet ingen realkapital/ varige/ store eiendeler
Virksomheter med opptil 400 ansatte	1	1	
401-800 ansatte			2
> 800 ansatte	2	1	1

Tabell 11: Fordelingen av virksomheter etter eiendeler

### 4.5.3 Regnskap og styring

*Spørsmål 6:* Slik det fremgår, er det til en viss grad stor variasjon i etterspørselen etter regnskapsinformasjonen i forhold til styringsnivå. Men det er ikke et entydig bilde som viser en klart mønster på etterspørselen i forhold til virksomhetsstørrelse. Spredningen og ujevnheten gjør det at det er vanskelig å kunne fastslå sammenhengen. Imidlertid opplyste tre av respondentene at ledelsen etterspør regnskapsinformasjon på et noe mer overordnet nivå, mens to svarte at i sin virksomhet har man omlag 20 ulike maler eller rapportvarianter som er tilpasset forskjellige brukere. Tabell 12 viser graden av variasjonen i etterspørselen etter regnskapsinformasjon i virksomhetene i forhold til styringsnivå.

6. Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?						
	I stor grad	nokså stor grad	middels	nokså liten grad	i liten grad	vet ikke
Virksomheter med opptil 400 ansatte	1		1			
401 - 800 ansatte		1	1			
over 800 ansatte	2	1	1			

Tabell 12: Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå

*Spørsmål 7:* Samtlige som svarte på spørreskjemaet opplyste at det etterspørres forskjellig type regnskapsinformasjon til ulike typer beslutninger. Dette omfatter alle regnskapsnivåer, avdelinger og kontorer. Videre opplyses det at man ikke tar beslutninger bare basert på regnskapsinformasjon, men at regnskapsinformasjonen fungerer som en del av beslutningsgrunnlaget.

*Spørsmål 8:* Tabell 13. Slik det fremgår, svarte fire av respondentene at de ikke kunne klart seg uten de obligatoriske eller offisielle regnskapsrapportene i forhold til sitt styringsbehov, mens resterende fire opplyste at de kunne ha klart seg uten disse rapportene. De som ikke kunne klart seg uten disse regnskapsrapportene opplyste at regnskapsinformasjonen benyttes til budsjettkontroll, samt at man har behov for disse obligatoriske rapportene for å gjøre månedlige rapporteringer og for å ha statustall til kontroll og dokumentasjon i henhold til økonomireglementets krav. De som kunne klart seg uten disse rapportene opplyste at dette kommer av at de driver med saksforberedelse og leverer regnskapstallene til de som er ansvarlige for å ta beslutninger og som rapportere tallene videre. Deres ansvar er med andre ord å bearbeide tallene som skal bli til rapporter.

8. Kunne du klart deg uten de obligatoriske/offisielle regnskapsrapportene i forhold til ditt styringsbehov?		
JA		NEI
4		4

Tabell 13: Behov for obligatoriske og offisielle rapporter i forbindelse med styring

*Spørsmål 9:* Tabell 14. På spørsmålet om respondenten kunne klart seg uten tilleggsrapporter fra regnskapssystemet i forhold til sitt styringsbehov opplyste fire av respondentene at de har behov for tilleggsrapportene i forbindelse med internoppfølging av konto, koststed og/eller prosjekter. Videre opplyses det at rapportene brukes til å behandle periodiseringer og anskaffelser (investeringer) som skal aktiveres. Det ble også opplyst at budsjettkontrollrapporter på enhetsnivå (periodiserte kostnader mot periodisert budsjett) er viktige rapporter som man ikke kunne klart seg uten. En av disse fire respondentene presiserte imidlertid at dersom tilleggsrapporter her menes balanse og finansieringsanalyse, så kunne han ha klart seg uten disse. Dette kommer av at hans ansvarsområde dreier seg om kontroll av kostnader og ressursbruk og gjennomføring av produksjon i henhold til tidsfrister.

De resterende som opplyste at de kunne klart seg uten tilleggsrapportene er folk som i hovedsak fremstiller disse rapportene og har ikke ansvar i forhold til ulike beslutninger eller styringsoppgaver.

9. Kunne du klart deg uten tilleggsrapporter fra regnskapssystemet i forhold til ditt styringsbehov?		
JA		NEI
4		4

Tabell 14: Behov for tilleggsrapporter i forbindelse med styring



*Spørsmål 10:* På dette spørsmålet svarte 5 av respondentene at de er svært fornøyd, mens 3 svarte at de er middels fornøyde med regnskapsrapportene de får. Tabell 15 illustrerer dette.

10. Er du fornøyd med regnskapsrapportene du mottar?		
Svært fornøyd	Middels fornøyd	Lite fornøyd
5	3	

Tabell 15: Er du fornøyd med regnskapsrapportene du mottar?

*Spørsmål 11:* To av respondentene opplyste at de tar både økonomiske - virksomhetsinterne og økonomiske - virksomhetseksterne beslutninger. De to andre opplyste at de tar økonomiske – virksomhetsinterne og ikke økonomiske – virksomhetseksterne beslutninger, en av disse to tar også økonomiske – virksomhetseksterne beslutninger. Resterende fire sier at de ikke tar noen form for beslutninger. Det presiseres at de som tar beslutninger har økonomiske rammer som de må forholde seg til. En av de som tar beslutninger utdypet imidlertid at hans hovedoppgave er kontroll og avstemming i forbindelse med regnskapsavslutning, samt intern og ekstern rapportering innenfor hele økonomiområdet

*Spørsmål 12:* Dette spørsmålet er ment å utdype spørsmål 11. Slik det fremgår i spørsmål 11 har fire av respondentene ansvar for å ta beslutninger daglig. Tre av disse opplyste i spørsmål 12 at regnskapsinformasjonen som de mottar er svært sentrale for sine beslutninger, mens den siste opplyste at regnskapsinformasjonen er sentral for sine beslutninger. De resterende som har svart at de ikke tar noen form for beslutninger i forbindelse med sine arbeidsoppgaver og har dermed ikke svart på dette spørsmålet. Tabell 16 viser en oversikt over respondentfordelingen i forhold til sine meninger om hvor sentrale regnskapsinformasjon som de mottar er i forbindelse med sine beslutninger.

12. Hvor sentral er regnskapsinformasjonen du mottar for disse beslutningene?					
Svært sentral	sentral	middels	lite relevant	ikke relevant	vet ikke
3	1				

Tabell 16: Hvor sentral er regnskapsinformasjonen for beslutninger

#### 4.5.4 Oppsummering av spørreskjemaundersøkelsen

Det kom fram i spørreundersøkelsen at internt i virksomhetene etterspør ledelsen på økonomiavdelingen, ledere for ulike lag og prosjekter, økonomimedarbeidere og de ansatte på lagene og prosjektene jevnt over mye regnskapsinformasjon. Virksomhetsledelsen og fagdepartementet etterspør i stort sett bare månedlige regnskapsrapporter, i enkelte tilfeller etterspør disse også i liten grad informasjon om enkelte kostnader.

Når det gjelder de eksterne regnskapsbrukerne er Finansdepartementet og SSØ hovedbrukerne av regnskapsinformasjonen i virksomhetene. Noen respondenter opplyste også andre brukere som Forskningsrådet. Enkelte virksomheter har samarbeidspartnere, oppdragsgivere og kunder på de ulike prosjektene som etterspør regnskapsinformasjon. Utenom disse etterspør Riksrevisjonen årsregnskapet i forbindelse med revideringen av virksomheten.

Den generelle regnskapsinformasjonen det spørres etter er regnskap, budsjett og budsjettavvik, kostnader og inntekter for ulike avdelinger og for hele virksomheten. Den spesifikke regnskapsinformasjonen det spørres etter er prosjektregnskap, kontoutskrifter, leverandørregnskap og lønnsposter. Alternativ informasjon det spørres etter er kalkyler, prognoser og konsekvensberegninger og nøkkeltall. Det spørres generelt mye etter budsjetter, virksomhetsinterne regnskapsrapporter statusrapporter over kostnader og inntekter, samt avviksoversikt.

På spørsmålet om brukerne etterspør samme type regnskapsinformasjon kom det fram at i virksomheter med opptil 400 ansatte etterspørres det i nokså stor grad den samme regnskapsinformasjonen, mens det i virksomheter med over 400 ansatte etterspørres det i nokså liten grad etter den samme regnskapsinformasjonen. Det er derimot ingen klar sammenheng i forhold til hvor mye eiendeler en virksomhet har og graden av variasjon i etterspørselen etter regnskapsinformasjon.

Det er til en viss grad stor variasjon i etterspørselen etter regnskapsinformasjon i forhold til styringsnivå. Enkelte opplyste imidlertid at ledelsen etterspør regnskapsinformasjon på et mer overordnet nivå. Det kom også fram at det etterspørres forskjellig type regnskapsinformasjon til ulike typer beslutninger. Dette omfatter alle regnskapsnivåer, og regnskapsinformasjonen fungerer som en del av beslutningsgrunnlaget. Halvparten av de som svarte oppgir at de ikke kunne se klart seg uten de obligatoriske eller offisielle regnskapsrapportene i forhold til sitt styringsbehov. Brukerne er stort sett fornøyde med regnskapsinformasjonen de mottar.

## **4.6 OPPSUMMERING – HOVEDFUNN**

I dette avsnittet oppsummerer jeg opp de viktigste funnene i empirien med tanke på min problemstilling.

Det kommer fram i mine casebedrifter at:

- Etterspørselen etter regnskapsinformasjon kjennetegnes ved å være størst blant de som jobber tettest med ulike saker og problemstillinger, samt hos de som har ansvar for økonomisk rapportering og budsjettoppfølging. Hos ledelsen begrenses riktignok etterspørselen og fokuset til de formelle kravene, det vil si formelle rapporteringskrav og budsjettbetingelser.
- Informasjonsbehovet til brukerne er avhengig av funksjon, ansvarsområder og oppgaver den enkelte har.
- Regnskapet blir tilpasset de ulike nivåene i virksomheten for å gjøre regnskapet til et hensiktsmessig styringsredskap.
- Regnskapsrapportene alene er ikke tilstrekkelige for beslutninger og man tar heller ikke beslutninger bare ut fra økonomiske rapporter.
- Det etterspørres forskjellig type regnskapsinformasjon til ulike typer beslutninger.
- Begge casebedriftene nevnte svakheter ved sitt diskonteringsprinsipp, mens NGU også mener at verdsettelse av immaterielle eiendeler i åpningsbalansen gir for høye verdier i balansen.

De fleste funnene i JBV og NGU er i overensstemmelse med hverandre og med svarene fra spørreskjemaundersøkelsen på tvers virksomhetsformer. Svarene fra spørreskjemaet indikerer dermed at disse to dybdecasene var representative for prosjektet.

## **5 ANALYSE**

I dette kapitlet vil de empiriske funnene fra datainnsamlingsprosessen bli presentert og drøftet ut fra de valgte teoriene som ble presentert i teorikapitlet. Hensikten er å besvare oppgavens problemstilling.

Et spørsmål som dukker opp da jeg begynte å analysere er hvorfor det ikke er større forskjeller mellom JBV og NGU, dette til tross for at begge er ulikt både i størrelse og virksomhetsområder. Kommer dette av at det overordnede formålet med offentlige virksomheter er at de skal drive med tjenesteproduksjon og velferdsmaksimering fremfor profittmaksimering, slik at strukturen til virksomhetene dermed dannes ut fra dette? Jeg hadde på forhånd forventet større variasjon og finner derfor dette svært overraskende.

### **5.1 PRINSIPAL – AGENTFORHOLD**

I følge Mellempvik og Olson (1996) virker regnskapet som i et prinsipal- agentforhold. Det er vanlig at prinsipalen delegerer arbeidsoppgaver til agenten og utfører kontroll ved at dette gjennomføres i etterkant. Regnskapets ansvarsfunksjon legger i hovedsak vekt på at regnskapene skal gi informasjon om hvordan de ansatte i en virksomhet har forvaltet ressursene sine innenfor en gitt periode. Det kom klart fram i mine casebedrifter at etterspørselen etter regnskapsinformasjon er størst nedover i organisasjonen og lite i ledelsen. Hos sist nevnte gruppe ligger etterspørselen etter regnskapsinformasjon primært på den formelle obligatoriske informasjonen. En forklaring på dette kan være at ledelsen i statlige virksomheter har mer fokus på faglige spørsmål og formål og lite økonomi. En mulig implikasjon her kan være at dette bidrar til å skape insentiver til å fokusere på produksjon av obligatorisk regnskapsinformasjon og mindre vektlegging av alternativ rapportering. At etterspørselen primært er rettet mot offisielle og obligatoriske rapporter fra fagdepartementet og ledelsen reflekterer også muligens manglende insentiver hos ledere og eiere til å fokusere på økonomistyring i bred forstand, det vil si å utnytte tilgjengelig ressurser best mulig. Det finnes også alternative forståelser. Dette diskuteres nedenfor og lenger ut i analysen.

#### **5.1.1 Overskudd ikke et mål**

Det at etterspørselen ligger på disse offisielle og obligatoriske rapportene kan for eksempel ses ut fra en prinsipal – agent tankegang fordi det her er naturlig slik man finner det i prinsipal

– agentteorien, at man får det man fokuserer på og spør etter. Utover dette er det ikke gitt at man skal jobbe med mange andre ting hvis det ikke er noen insentiver for å gjøre det, slik at det som det spørres etter vil generere insentiver og dersom man oppfyller kravene i forhold til etterspørselen vil alt være i orden. Insentiver i statlige virksomheter ligger altså her på de offisielle og obligatoriske rapportene. Dette kan muligens komme som et resultat av at statlige virksomheter mottar bevilgninger og har fastsatte rammer som man skal drives innenfor. Man har med andre ord ikke krav om å legge fram et overskudd eller underskudd, noe som kan ha gjort det vanskelig å finne gode insentiver for at de ansatte skal yte maks. I private virksomheter fokuserer ledere også på faglige spørsmål og formål. Men i motsetning til offentlig sektor tenker private ledere hele tiden på økonomi fordi profitt er et overordnet mål i private bedrifter, dermed blir økonomielementer, herunder også regnskap og styringssystemer, mer integrert i tankegangen til ledere i private bedrifter. Man har dermed mer ensrettet fokus på hvordan man kan bli bedre gjennom for eksempel å endre styringssystemet i forhold til ny informasjon eller nye verktøy for å nå det overordnede målet. Mens det i offentlige virksomheter er mye fokus på å sikre at det offisielle er i orden. Spørsmålet en kan stille er da hvorfor man skal fokusere på alternative former for økonomistyring hvis ikke engang ledelsen etterspør det.

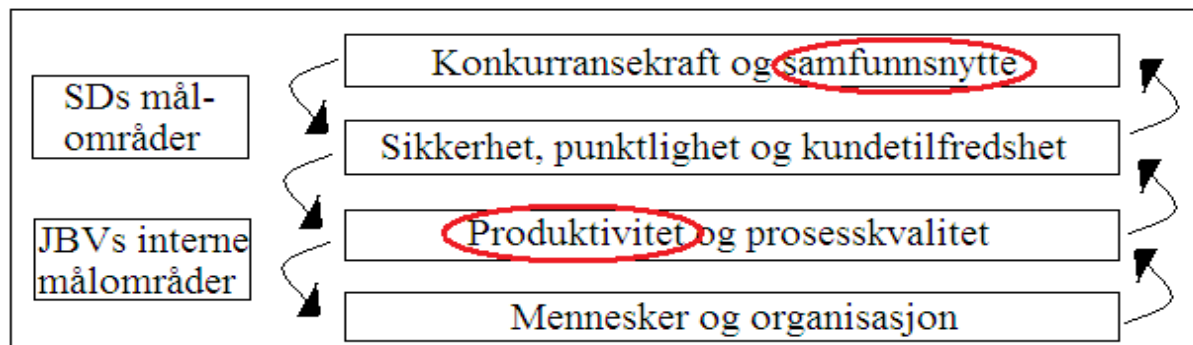
### **5.1.2 Political accountability**

Sinclair (1995:225) hevder blant annet at ”*political accountability*” er veldig viktig. Dette kan for eksempel ses i den sammenheng at vi har det politiske systemet med stortinget, regjeringen, departementer og underliggende virksomheter. I politikken er det veldig mye fokus på å representere velgerne, herunder hva skattepengene brukes til. Dermed blir det også viktig å sikre at det formelle er i orden, herunder at kontanter ikke brukes opp og at man rapporterer i henhold til formelle krav. Med denne formelle etterspørselen blir virksomhetene her stilt til ansvar for stortinget og departementet. Dette setter fokus og dermed innvirker på agentenes insentiver. Kontrollen som utøves i forhold til nedover i systemet og internt i virksomheten går også på det samme, at mellomledere og de ansatte blir stilt til ansvar for virksomhetsledelsen og eventuelle politiske signaler ovenfra.

### **5.1.3 Ulike mål fører til målkonflikt**

Accountability kan blant annet også forstås ut fra at det gjerne er flere ulike mål i offentlige virksomheter, noe som betyr at virksomhetene har mange ansvarsplikter å forholde seg til. For

eksempel har mine casebedrifter resultatorientert og budsjettmessig ansvarsplikt, som går ut på at man skal skape resultater innenfor gitt budsjetttrammer. Videre har de også en klar samfunnsmessig ansvarsplikt, det vil si at de skal drives på en måte som er samfunnsnyttig. Dette fører til at man får målkonflikter, noe som gjør det vanskeligere for økonomipersonalets å ensidig jobbe mot best mulig ressursforvaltning. Dette kan for eksempel illustreres i figur 9.



Figur 9: Sammenhengen mellom innsatsområdene (Opprinnelig figur 7 i empirien)

Figur 9 viser de fire innsatsområdene til JBV der de to første innsatsområdene representerer eiers og kunders (brukers) forventninger, mens de to siste beskriver innsatsfaktorer og prosesser som JBV tar i bruk for å imøtekomme forventningene. Jeg vil her trekke frem ”samfunnsnytte” som er en av forventningene og ”produktivitet” som en prosess for å se på dette ut fra en styringsrelasjon mellom eierne og JBV. Vi kan her se at det er to ulike krav som kan stå i motsetning til hverandre og som kan skape problemer i praksis i forbindelse med styring. Dette kommer av at et mål om å drive samfunnsnyttig kan for eksempel bety å ha en spredt befolkningsstruktur, slik politikerne liker å kalle det i sine debatter om fraflytting og bygde-Norge. Det går på det at de ønsker at visse virksomheter skal være lokalisert på visse steder, selv om en slik organisering ikke er økonomisk effektiv, det vil si at man økonomisk taper penger, enten fordi det økonomiske resultatet er negativt, eller at en relokalisering ville gitt effektiviseringsgevinster. Dette er for å tilrettelegge og gi et tilbud til alle, i forhold til et bedre kollektivtilbud, sysselsetting og opprettholdelse av arbeidsplasser<sup>2</sup>.

For JBV betyr dette at de skal drive med samfunnsnytte, hvilket innebærer at man må ta hensyn til flere ting som er viktige enn bare økonomien. På den andre side sitter det folk som skal jobbe med produktivitet, som går ut på å få mest mulig igjen for ressursen. Setter vi sammen målkonflikter og uforente interesser, ulike mål og ulike agendaer i sammenhengen

<sup>2</sup> En parallell kan trekkes til omorganiseringen av forsvaret de senere år, hvor nettopp relokalisering har vært diskutert ut fra effektivitetshensyn.

med et prinspal-agentforhold kan dette føre til at man får en krevende styringsrelasjon mellom eierne, virksomhetsledelsen og de ansatte på grunn av ulikt fokus og krav.

Fagdepartementet har ansvar for å formulere mål for sine underliggende virksomheter. De er videre pålagt å følge opp at virksomhetenes resultater er i samsvar med de fastsatte målene. Primært dreier dette seg om etterfølgelse og overholdelse av budsjett, og at virksomheter følger mål, lover og regler, også i forhold til mål- og resultatkrav. Dersom man har uforente interesser kan de ansatte utøve en adferd som ikke står i forhold til departementets eller virksomhetsledelsens forventninger fordi det er ulik målstruktur i relasjonen mellom dem. Dette kan føre til at samhandlingen mellom eiere, ledelsen og de ansatte ikke fungerer. Ledelsen er hele tiden avhengig av at de ansatte leverer all relevant informasjon for å foreta riktige beslutninger og for å rapportere til fagdepartementet. Hvis ledelsen og de ansatte har ulike fokus og uforente interesser vil ledelsen muligens motta ulik informasjon på ulike tidspunkt slik at informasjonen blir asymmetrisk fordelt mellom dem. Ledelsen kan med dette gå glipp av viktige informasjon som den trenger for å ta beslutninger eller til styring og kontroll av virksomheten. Dersom ledelsen ikke får all informasjonen den trenger vil den da bli påført et resttap, det vil si en kostnad i form av at man ikke oppnår de målsetningen man har. Dette kan for eksempel være at virksomheten ikke tilfredsstillende betingelsene eller kravene som eierne har satt. For å sikre at de ansatte jobber i samsvar med intensjonene til ledelsen, kan ledelsen innføre rutiner for tilbakemelding. De obligatoriske periodiske regnskapsrapportene som ledelsen krever kan ses på som et kontrollsystem. Bruk av kontrollsystemer kan imidlertid føre til økt ressursbruk i form av styringskostnader, dette gir igjen økt agentkostnader.

#### **5.1.4 Implikasjoner for regnskapet – asymmetrisk informasjon**

Gjennom deltakelse i periodiseringsprosjektet etablerte NGU åpningsbalanse basert på de retningslinjer som er gitt av Finansdepartementet. Ved verdsettelse av åpningsbalanse for immaterielle eiendeler forutsettes det at man legger til grunn listepriis for nykjøp av tilsvarende programvare i dag. Ved å bruke gjenanskaffelsesprinsippet i forbindelse med verdsettelse av programvaren påstår informant fra NGU at de har fått svært høye verdier på inngående balanse og årlige avskrivninger. Han mener dette har bidratt til at man ikke har fått et korrekt bilde av regnskapet.

Mellemvik og Olson (1996) fremhever at to av regnskapets hovedfunksjoner er ansvarsutkreving og beslutningstaking. Ansvarsfunksjonen legger vekt på at regnskapene skal gi informasjon om hvordan en virksomhet har forvaltet ressursene sine innenfor en gitt periode, men beslutningsfunksjonen tar sikte på å gi informasjon som kan danne grunnlaget for beslutninger. Det er derfor viktig at brukerne får mest mulig korrekt informasjon om organisasjonens økonomiske situasjon og utvikling for å ivareta beslutningstaking og kontrollfunksjoner. Det at Finansdepartementet forutsetter at virksomhetene skal legge til grunn listepris ved verdsettelse av åpningsbalansen fører til at regnskapets hovedfunksjoner svekkes når man ikke får korrekt informasjon. Dette kan føre til at man foretar beslutninger på feil grunnlag. Slik det fremgår, vil dette føre til at informasjonen blir asymmetrisk fordelt mellom regnskapsmottakere, brukere og de som produserer det på grunn av målefeil. Dette bidrar i så tilfelle til at hovedhensikten med regnskapet, som er å redusere usikkerheten ved beslutning og kontroll, svekkes.

## **5.2 BETINGEDE VARIABLER**

Betingelsesteoriens grunntese er at det ikke finnes noen hensiktsmessig universale økonomistyringssystem som kan anvendes likt i virksomheter under alle omstendigheter. For å oppnå organisatorisk effektivitet må virksomheter forholde seg til både betingede og kontrollerbare variabler (Otley, 1980). Betingelsesteoriens tankegang sier at ulike organisasjoner har ulike forutsetninger for valg av regnskaps- og økonomistyringssystem fordi organisasjonene er oppbygd på forskjellige vis og vil være effektive på ulike måter.

Det kom fram gjennom intervju med en ansatt i JBV at de har en del folk nedover i banedivisjonen som har ansvaret for å følge opp prosjekter. Disse etterspør dermed regnskapsinformasjon som er prosjektrettet. Alle virksomheter er sammensatt av mange ulike oppgaver som skal gjennomføres på bestemte fremgangsmåter. Ulike oppgaver vil kreve forskjellige innsatsfaktorer for å kunne løses og vil derfor generere ulikt behov for regnskapsinformasjon i forbindelse med oppfølging, styring, kontroll eller beslutning. Dette kommer av at disse arbeidsoppgaver betinger nettopp denne type informasjon. Valg av regnskapsmodell og regnskapsinformasjon er derfor knyttet til den bestemte og definerte situasjonen, som her er prosjekt. Oppgave er en betinget variabel, i dette tilfellet er prosjektet en oppgave som omfattes av mange ulike aktiviteter. For å oppnå størst mulig effektivitet må virksomheten derfor tilpasse regnskapet i forhold til disse aktivitetene. De kontrollerbare



variablene er i dette tilfellet prosjektregnskapet og prosjektbudsjettet. Informasjonen som de ansatte får fra prosjektregnskapet brukes til å sammenligne opp mot budsjettet. På denne måten vil de få frem et bilde om sitt ståsted, dette vil kunne fortelle dem blant annet om hvor langt de har kommet, hvor skulle de ha vært, hvor mye ressurser de har brukt eller hvor lang tid det er igjen.

Organisasjonsstruktur beskriver hvordan organisasjonen er bygd opp med hensyn til arbeidsoppgaver og ansvar (Otley, 1980). Regnskapsinformasjon kan med dette sies å ha et nært forhold til organisasjonsstruktur. Organisasjonsstrukturen påvirker på denne måten hvordan regnskapsinformasjon blir brukt. Jo flere fokusområder en virksomhet har, desto mer kompleks kan den antas å være. Mens virksomheter som har få fokusområder antakelig vil være mindre kompleks. Det kom fram i min empiri at dersom en virksomhet har mange fokusområder og en organisasjonsstruktur som er bygd opp med mange forskjellige nivåer fører dette til at man får større behov for ulik regnskapsinformasjon. Etterspørsel etter regnskapsinformasjon er derfor avhengig av hvilke fokusområder man har og hvilke nivå man befinner seg i. I min empiri kom det også fram at regnskapsbrukerne i virksomheter med opptil 400 ansatte etterspør i nokså stor grad samme regnskapsinformasjon, mens i virksomheter med over 400 ansatte etterspørres det i nokså liten grad etter den samme regnskapsinformasjonen. Dette betyr at organisasjonsstrukturen spiller en viktig rolle i forhold til hvilke regnskapsinformasjon det spørres etter.

Imidlertid kan det presiseres at virksomhetenes eiendeler ikke ser ut til å påvirke etterspørselen etter regnskapsinformasjon i forhold til styringsnivå noe nevneverdig. Dette var en av antagelsene man hadde i prosjektet til å bygge mal på. Man trodde at de som hadde mye eiendeler kan ha større nytte fordi avskrivninger vil bli et større element i resultatet og i balansen. Dette kommer av at varige eiendelene vil dominere mer i disse virksomhetene i forhold til de som ikke hadde noe. Men sum eiendeler ser ikke ut til å være særlig betinget ut fra hva jeg har fått i datagrunnlaget mitt. En forståelse av dette kan være at virksomhetene uansett sum eiendeler bruker regnskapsinformasjonen til oppfølging, styring, kontroll og beslutningstaking. På denne måten vil ikke etterspørsel etter regnskapsinformasjon varierer i noen særlig grad uansett nivå.

Enhver organisasjon har sine regnskapsstrukturer og prosesser fordi de befinner seg i ulike omgivelser og har ulik kompleksitet på aktivitetene. I følge Otley (1980) fungerer

organisasjoner i et samspill med omgivelsene gjennom en rekke relasjoner og prosesser som påvirker regnskapet. I henhold til betingelsesteorien er det rasjonelt for organisasjoner å tilpasse seg sine omgivelser. Man må derfor sette regnskapet i sammenhengen med konteksten den brukes i og tilpasse regnskapssystemet i forhold til hvilke behov man har og hvilket krav konteksten og omgivelsen krever. Jeg ble fortalt under intervjuet med en ansatt i JBV at de bygger regnskapssystemet sitt på den samme grunnstrukturen som virksomheten har hatt de siste 8-9 årene. Videre ble det sagt at de bruker et Agressosystem som en relasjonsdatabase for å knytte sammen ulike informasjoner med hensyn til prosjekter. JBV prøver med dette å tilpasse regnskapet i forhold til de omgivelsene de er en del av for å gjøre regnskapet til et hensiktsmessig styringsredskap. Omgivelser er dermed en viktig faktor som påvirker bruken av et regnskapssystem i JBV.

En annen variabel som betingelsesteorien argumenterer for som kan bidra til å påvirke virksomhetens valg av økonomistyringssystemer er teknologi. Teknologi kan være en av forklaringene på hvorfor et regnskapsinformasjonssystem kan være forskjellige, fra en situasjon til en annen (Otley, 1980). I følge teorien er forskjellen mellom ulike typer teknologi en faktor som har innflytelse på valg av et regnskapssystem. Denne faktoren vil variere i ulike virksomheter på grunn av ulik kontekst. Bruken av ulike teknologier i en organisasjon kan dermed påvirke dens evne til å styre mot langsiktige målsettinger, forenkling eller omorganisering, herunder også effektiviseringsmuligheter og gevinster. Informanten i JBV fortalte at de har et e-handelsprosjekt på gang, og i denne forbindelse legger de stor vekt på IKT-støtten. JBV tar med dette i bruk teknologi for å effektivisere sine arbeidsoppgaver og ansvarsområder. Man får med dette en endring i arbeidsmetoder, og denne endringen kan oppfattes som en slags funksjonell ramme for hvordan denne arbeidsprosessen i JBV skal foregå i. IKT-støtten er ment å skulle gi betydelige muligheter for å automatisere prosesser, samt bidra til å ivareta elektroniske arbeidsprosesser fra aktivitetene som gjennomføres i virksomheten. På denne måten håper man å oppnå større presisjon og effektivisering av arbeidsprosessen slik at brukerne av regnskapssystemet kan få full oversikt over alle transaksjoner på skjermen.

### **5.3 REGNSKAPETS KVALITATIVE EGENSKAPER**

Mellemvik og Olson (1996) utvidet regnskapsbegrepet til å omfatte normering, praksis og bruk. Der normering handler om å utvikle regler for hvordan regnskap skal praktiseres,

praksis går ut på å utforme regnskapsrapporter i samsvar med normene, mens bruk går på det å anvende regnskapsrapportene. Bjørnenak og Olson (1995) hevder at et av formålene med regnskapsinformasjon er å styre de handlinger som gjennomføres i en organisasjon. Gjennom intervjuene fikk jeg vite at for å kunne bruke regnskapsinformasjon som grunnlaget for styring må man alltid vite hvilken tilstand regnskapet er i og hva som er med i rapportene. Dersom man ikke har denne oversikten kan man få utfordringer blant annet i forhold til å prognosere budsjetter fremover i tid, herunder for eksempel hva som er gjenstående av ressurser. Dette er viktig i forhold til at man skal kunne få så nøyaktig fremdriftsrapportering som mulig for å følge kostnadene sine. Har man ikke oversikt over sine forpliktelser kan man dermed ikke si ja til nye forpliktelser fordi man risikerer da å bruke mer enn hva man har dekning til. Dette kan få negative konsekvenser for prosjektet og for virksomheten, samt i forhold til eierne. Skal man lykkes med styring og kontroll over egen virksomheten, må man være bevisst på tiden mellom tidspunktet da virksomheten eller avdelingen pådrar seg økonomiske forpliktelser, og til det blir rapportert i systemet (Opstad, 2006). Mellempvik et.al., (2000) sier at det er viktig at det er kvalitet på informasjonen som kommer ut av rapportene. For å oppnå dette må derfor informasjonen komme til rett tid og være nøyaktig. I mine casebedrifter har alle regnskapsbrukere til en hver tid tilgang til den siste oppdaterte informasjonen også utenom rapporteringsperioden, men det ble presisert at det er fremdriftsrapportering på slutten av en periode at man får mest mulig riktige kostnader. Dette kommer av at på slutten av en periode har man fått inn alle transaksjoner for perioden. Kvalitet på informasjonen er derfor viktig i forhold til at man skal få så nøyaktig fremdriftsrapportering som mulig. Mellempvik et.al., 2000 beskrev på bakgrunn av kvalitetskravene til FASB noen kriterier som benyttes for å vurdere anvendbarheten til regnskapsinformasjon.

Begripeligheten til regnskapsinformasjon har med kvaliteten på informasjonen og brukeren sin kunnskap å gjøre. Dette betyr at når brukeren ikke forstår informasjonen er det ikke mulig å bruke den. I alle virksomheter har vi folk med god økonomiforståelse og de med mindre forståelse for økonomi. Det kom ikke helt klart fram i mine intervju, men det ble nevnt at brukerne utenfor økonomiavdelingen har ulik bakgrunn og kompetanse innen økonomi og regnskap, samt at erfaring hos de i økonomiavdelingen også er varierte særlig i forhold til periodisert regnskap. Hvilke effekt dette har på disse er dermed litt usikkert. Imidlertid kan det vises til et av funnene i Gårseth-Nesbakk (2007) sin avhandling som sier at økonomisk kompetanse eller regnskapsbakgrunn og erfaringer var veldig viktig i forhold til hvor motivert

man var til å jobbe med dette og eventuelt bruke informasjonen. Det kom fram i min empiri at virksomheten prøver å tilpasse nivåene til ulike brukergrupper gjennom å utarbeide ulike regnskapsmal.

Gjennom mine intervju snakket jeg med folk som besitter høy kompetanse innenfor dette området slik at de ikke hadde noen problemer med å forstå de aktuelle rapportene. Jeg ble fortalt at virksomhetene holder månedlige møter med økonomilederne i de ulike divisjonene og staben for å gå gjennom tallene. Man ønsker med dette å sikre tallene slik at de er pålitelige. Fra min empiri kom det også fram at det finnes mange forskjellige rapporter i virksomhetene, alt fra de store tunge regnskapsrapporter som sendes til folk med høy kompetanse innenfor fagfelt til de mindre rapportene som ligger til grunn for den daglige driften. Man lager ulike rapporter med ulik kompleksitet for å tilrettelegge styringsinformasjonen på alle nivåer i virksomheten.

Relevans menes hvorvidt informasjon som fremkommer har betydning for beslutningstakeren i en bestemt beslutningssituasjon. Informasjonen kan være relevant gjennom å hjelpe brukerne med å formulere prediksjoner om konsekvenser av dagens og fremtidige handlinger. I NGU har man budsjettmessig ikke styrt etter kontantprinsippet siden 1995. Dette kommer av at styringsinformasjonen i regnskapsrapporter etter kontantprinsippet ikke tilfredsstillende kravet i forhold til nøyaktig rapportering i de enkelte periodene på grunn av at fakturaer ikke blir regnskapsført før etter at de er betalt, noe som kan være opptil en måned etter at fakturaene er mottatt. Dette gjør at regnskapsinformasjonen fra kontantprinsippet blir for gammel fordi den henger som oftest 30 dager etter. For løse dette har NGU derfor tatt i bruk periodisering etter fakturaprinsippet eller periodiseringsprinsippet i sin økonomiske styring. På denne måten reduserer de usikkerheten i regnskapsinformasjonen som kontantprinsippet genererer og øker dermed relevansen i regnskapsinformasjonen.

Driftsregnskap, prosjektregnskap og budsjetter blir i mine to casebedrifter trukket fram som blant de viktigste rapportene i forhold til styring og beslutning i virksomhetene. Det ble også sagt at rapportene hadde en viktig relevans i forhold til å gi nyttig informasjon i forbindelse med disse oppgavene.

Pålitelighet og sammenlignbarhet innebærer at informasjonen som fremkommer har god validitet, verifiserbarhet og nøytralitet, samt at informasjonen er konsistent i forhold til tids-

eller virksomhetssammenligninger. Gjennom utprøvingen av periodiseringsprinsippet legger staten føringen for hvordan regnskapsrapporter skal utformes. På denne måten foreligger det normer for utarbeidelsen av rapportene, samt at man har forskjellige krav, metoder og teknikker som må følges. Dette vil bidra til å gi rapportene god substans og vil være sammenlignbare over tid. Regnskapet er dermed bygd på et faglig fundament som er etablert og utviklet med hjelp av både regnskapspraksis og regnskapsteori. Det kom fram i min empiri at både i NGU og JBV har man i hovedsak tillit til regnskapsrapportene man får. Det normative synet legger til grunn at regnskapets funksjoner er blant annet knyttet til beslutning og kontroll i organisasjonene (Mauland og Mellempvik, 2004). Det er derfor viktig at regnskapsinformasjonen er pålitelig slik at man får tillit til den. Det ble imidlertid presisert regnskapsrapporter ikke er mer komplett enn det man har fått med seg eller ikke fått med seg av kostnader. For å være sikker på at informasjonen som gis er pålitelig er man avhengig av at regnskapet er basert på en fullstendig registrering av de transaksjonene som er foretatt. For å oppnå dette har virksomhetene blant annet fremmet krav om at de som bruker rapportene på sitt nivå også må godkjenne kostnadene som skal være på områdene.

## **5.4 ORGANISATORISK STYRING**

For å kunne styre ressursene må man ha et mål å styre etter, og man må også vite hvordan tiltak påvirker dette målet. (Opstad, 2006). Et av formålene med regnskapsinformasjon er å styre de handlinger som gjennomføres i en organisasjon (Bjørnenak og Olson, 1995). Man skiller vanligvis mellom to hovedformer for organisatorisk styring (Ouchi, 1979). Disse er adferdsstyring og resultatstyring. Hvilke type styringsform man skal benytte bestemmes av hvorvidt virksomhetens resultater er målbart eller ikke, samt i hvilken grad det eksisterer kunnskap om kausale sammenhenger.

Det kom klart fram i mine intervju at det er vanskelig å måle resultater både i JBV og NGU. Dette kommer først og fremst av at virksomhetene er statlig finansiert slik at man i realiteten ikke har noen inntektsside å måle kostnadene opp mot, noe som gjør at det kan være vanskelig å se sammenhengen mellom prestasjoner og resultater. Streben etter mål og resultatstyring i en kontekst der resultatmåling er vanskelig kan bidra til å gi styringsproblemer. For å kunne anvende resultatstyring er det en forutsetning at målene er målbare. Utfordringen blir dermed å knytte målsettinger til prestasjoner, samt å oversette prestasjoner til resultater, det vil si å lage kriterier og indikatorer for å se om man gjør en god eller dårlig jobb rent økonomisk.

På grunn av at man ikke har noen økonomiske resultater å måle kostnadene sine mot prøver både JBV og NGU derfor å utvikle alternative kriterier for resultatmåling. I JBV tar man i bruk brukerundersøkelser for å få en indikasjon på hvordan brukerne opplever tilbudene de får. Ut fra dette kan man vurdere om man har gjort en god eller dårlig jobb. Man måler da resultater basert på for eksempel hva man har oppnådd i forhold til den økonomiske rammen man har til disposisjon. I NGU benytter man resultatindikatorer i form av produksjonstall, det går ut på å finne ut hvor mange forskningsrapporter man produserer eller hvor mye er dekningen på kartene. Videre prøver man å få fram dokumentasjon over hva man har oppnådd av resultater og hva NGU har vært medvirkende til av samfunnsnytte, samt at man sammenligner sin egen innsats og resultater med andre nasjonale geologiske undersøkelser i andre land.

I følge Bjørnenak og Olson (1995) betyr adferd hvordan man produserer et eller annet. Adferdstyring kan dermed sies å være normer eller regler for hvordan arbeidsoppgaver skal gjennomføres. I følge Bjørnenak (2003) er tradisjonelle styringsverktøy av administrativ karakter, og regnskap og budsjett er typiske eksempler på dette. Regnskapsinformasjonen brukes blant annet til å styre handlinger som gjennomføres i en virksomhet. Som jeg har diskutert i tidligere avsnitt etterspør ledelsen stort sett kun formelle rapporter til blant annet oppfølging av virksomhetens ressursbruk. Man følger med dette i mindre grad opp arbeidsprosesser i virksomheten. Moderat eller fraværende etterspørsel etter alternative styringsverktøy som retter seg mer mot operative forhold (jf. atferd og arbeidsoppgaver) gjør da også at en møter styringsproblemer.

En forståelse av hvorfor ledelsen og de andre med økonomiansvar tenderer til å primært vektlegge ekstern rapportering og budsjettbetingelser er at det er på disse områdene hvor det er veldig lett å måle og kontrollere virksomhetene. Bruker man eksempelvis mer enn bevilget fremkommer dette svært synlig og ville fort få negative implikasjoner for virksomheten. På andre områder hvor resultatmåling er mer krevende er det ikke gitt at samme negative implikasjoner vil følge siden resultatmåling her er langt vanskeligere å gjennomføre.

## **5.5 REGNSKAPETS FUNKSJONER I ANVENDELSE**

Det kom fram under intervjuene med de ansatte i NGU og JBV at man i utgangspunktet ikke fokuserer i noen særlig grad på balansen, men etter at man ble med i periodiseringsprosjektet

har man rettet fokuset litt mer på balansen. Videre ble det sagt at man fokuserer også nå mer på avskrivninger. Dette har man ikke brukt å gjøre i staten tidligere. Dette kan ha kommet av at periodisert regnskap har gitt ny regnskapsinformasjon som har bidratt til å skape en mer langsiktig tenkning og fokusering. Det vil si at man har oppdaget ny regnskapsinformasjon som kan ha betydning for sin drift. Begge virksomhetene retter her fokuset særlig på kapitalopprettholdelse, og ved bruk av balansen vil man få en bedre oversikt over hvor mye man har i investeringer som ikke er blitt nedskrevet. Langsiktig kan dette bidra til at man får en oversikt over hvilken utvikling man har hatt, for eksempel om man driver på oppbygging eller nedslitningsbasis. Foreløpig er virksomhetene på et tidlig stadium slik at man ikke har nok historiske regnskapsinformasjon for å kunne si noe mer om dette. Men på lengre sikt kan for eksempel denne informasjonen brukes til å argumentere for større bevilgninger i forhold til investering eller drift fordi man for eksempel driver på nedslitningsbasis. Dersom man ikke får større bevilgninger kan dette blant annet innebære at man må bygge ned virksomheten sin.

## **5.6 OPPSUMMERING ANALYSE**

En forklaring på hvorfor etterspørselen etter regnskapsinformasjon er lite i ledelsen kan være at ledelsen i statlige virksomheter har mer fokus på faglige spørsmål. Etterspørsel etter den formelle informasjonen reflekterer også muligens manglende insentiver hos ledere og eiere til å fokusere på økonomistyring i bred forstand. En forståelse på dette kan være at det er naturlig slik man finner det i prinsipal – agentteorien, at man får det man fokuserer på og spør etter. Man kan også se på denne sammenhengen ut fra det politiske systemet, der det fokuseres mye på å representere velgerne, herunder hva pengene brukes til. Dermed blir det også viktig å sikre at det formelle er i orden. Dette setter fokus og dermed innvirker på agentenes insentiver. Offentlige virksomheter har også mange ulike mål å forholde seg til, hvilket innebærer at man må ta hensyn til flere ting enn bare økonomien. I et prinsipal-agentforhold fører dette til at man får en krevende styringsrelasjon mellom eierne, virksomhetsledelsen og de ansatte på grunn av ulikt fokus og krav. Ulikt fokus og uforente interesser kan føre til at informasjonen blir asymmetrisk fordelt mellom aktørene, noe som kan gi implikasjoner for regnskapet fordi dette bidrar til at man ikke får et korrekt bilde av regnskapet.

Etterspørsel etter regnskapsinformasjonen er betinget av ulike variabler. Ulike oppgaver vil kreve forskjellige innsatsfaktorer for å kunne løse og vil derfor generere ulikt behov for

regnskapsinformasjon. Har virksomheten mange fokusområder og en organisasjonsstruktur som er bygd opp med mange forskjellige nivåer fører dette til at man får større behov for ulike typer regnskapsinformasjon. Omgivelser er en viktig faktor som påvirker bruken av regnskapsinformasjon i mine casebedrifter. Man jobber hele tiden med å tilpasse sine aktiviteter i forhold til de omgivelsene man er en del av. Teknologi har innflytelse på valg av et regnskapssystem. Bruken av ulike teknologier påvirker organisasjons evner til å styre mot langsiktige målsettinger, forenkling eller omorganisering.

For å gjøre regnskapsinformasjonen begripelige for alle brukergrupper tilpasser man nivåene til ulike brukergrupper ved å utarbeide ulike regnskapsmal og rapporter med ulik kompleksitet. Rapportene i JBV og NGU hadde en viktig relevans i forhold til å gi nyttig informasjon i forbindelse med ulike arbeidsoppgaver. For å oppnå at regnskapsinformasjonen er pålitelig må de som bruker rapportene på sitt nivå godkjenne kostnadene på sitt område. Det er vanskelig å måle resultater både i JBV og NGU fordi virksomhetene ikke har noen inntektsside å måle kostnadene opp mot. Dette gjør det vanskelig å se sammenhengen mellom prestasjoner og resultater.



## 6 KONKLUSJON

I dette kapittelet presenterer jeg min konklusjon ut fra min analyse med hensyn på problemstillingen. Jeg avslutter med forslag til videre forskning.

Innledningsvis definerte jeg følgende problemstilling:

### **Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon?**

I tilknytning til problemstillingen skal jeg også belyse følgende delspørsmål:

- Hvilke forhold oppgis å influere på informasjonsbehovet?
- Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?
- Hva er de tilhørende implikasjonene?

Regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter etterspør i hovedsak ikke samme regnskapsinformasjon. Dette kommer blant annet av at man har ulike oppgaver som fører til ulike behov for regnskapsinformasjon. Virksomhetene gjennomfører oppgavene sine som oftest i prosjekter. De karakteristiske trekkene ved et prosjekt er at det er en engangsoppgave som skal gjennomføres innen en viss tid. Dette betyr at man jobber under omstendigheter som stadig forandrer seg, noe som gjør at man ofte får flere og nye oppgaver å forholde seg til. Gjennom både planlegging, måling, kontroll, styring, beslutningstaking og evaluering legges regnskapet til grunn. Regnskapsinformasjonsbehovet til brukerne ser ut til å være avhengig av hvilken funksjon man har og hvilken divisjon eller avdeling man er tilknyttet til. Det kan sies at arbeidsoppgaver, organisasjonsstruktur, virksomhetsstørrelse, omgivelser og teknologi er faktorer som dels kan se ut til å være en drivkraft i etterspørselen etter regnskapsinformasjon.

Økonomiavdelingen etterspør mest regnskapsinformasjon etterfulgt av budsjettansvarlige, prosjektledere og lagledere. Dette kommer av at disse brukergruppene driver med økonomistyring og oppfølging av ulike aktiviteter. Etterspørselen kjennetegnes ved å være større lenger ned i organisasjonen og begrenset i ledelsen, utover oppfølging av formelle rapporteringskrav og budsjettbetingelser. At etterspørselen primært er rettet mot eksterne rapporteringskrav og den formelle siden fra eierne og virksomhetsledelsen kan skyldes manglende insentiver, ulike mål eller fagfokusert ledelse. På en annen side kan det også være at det politiske systemet med stortinget, regjeringen og departementer primært prioriterer å

sikre at det formelle er i orden. Det legges på denne måten opp til at eiere og virksomhetsledelsen skal kun fokusere på og etterspørre det formelle.

Implikasjonene for regnskapet kan være at man ikke får korrekt regnskapsinformasjon gjennom for eksempel for dårlig konteringsprinsipp i virksomhetene eller feil prinsipp i forbindelse med verdsettelse av immaterielle eiendeler i åpningsbalansen. Dette fører igjen til at informasjonen blir asymmetrisk fordelt mellom regnskapsmottakere, brukere og de som produserer det på grunn av målefeil. Regnskapsmottakerne og brukerne får dermed ny styringsinformasjon som innerholder feil slik hovedhensikten med regnskapet, som er å redusere usikkerheten ved beslutning og kontroll, faller bort. En annen mulig implikasjon kan være at et nytt felles standardsett og rapporteringsmal kan føre til at man ikke får utnyttet alle potensielle verktøy som ligger til grunn for styring av virksomhetene. Dette er på grunn av at standardsettet ikke er tilpasset de ulike aktivitetene man har i virksomhetene. Noe som betyr at man må ta i bruk flere andre metoder som ikke er gitt i de nye standardene. Dette gjelder særlig de som jobber tett med de ulike fokusområdene og som har et stort behov for regnskapsinformasjon.

## **6.1 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING**

Med utgangspunktet i det jeg har kommet fram til i denne studien tror jeg en interessant videreføring av oppgaven vil være å utvide studien til å omfatte departementene også, der man ser på hvordan styringsdialogen mellom departementer og underliggende virksomheter fungerer, samt hvilke betingelser som må oppfylles for at regnskap skal kunne brukes mer aktivt i en styringssammenheng i statlige virksomheter. Dette kan føre til at man får et mer utviklet bilde av hvordan regnskap benyttes i styringssammenhenger.

## LITTERATURLISTE

Andersen, Ib. (1990). *Valg af organisations sociologiske metoder – et kombinationsperspektiv*. Samfundslitteratur, København 1990.

Bevilgningsreglementet. Stortingets vedtak av 19. november 1959, med endringer av 6. mai 2003 og 26. mai 2005. Nedlastet 10.februar 2008 fra [http://www.stortinget.no/om\\_stortinget/lover\\_regler/Bevilgningsreglementet.pdf](http://www.stortinget.no/om_stortinget/lover_regler/Bevilgningsreglementet.pdf)

Bjørnenak, T. (2003). *Strategisk økonomistyring - en oversikt*. Magma. Tidsskrift for økonomi og ledelse nr. 2 (2003)

Bjørnenak, T., Olson, O., (1995). *Utvikling av økonomisystemer – med vekt på eksperimentell systemlæring*. Tano AS

Busch, T., Johnsen, E., Klausen, K. K. og Vanebo, J. O. (2005). *Modernisering av offentlig sektor*. 2.utgave Universitetsforlaget 2005.

Easterby-Smith, M., Thorpe, R. and Lowe, A. (2002). *Management research*. Sage Publications

Financial Accounting Standards Board (FASB), (1980). *Qualitative Characteristics of Accounting Information, Statement of Financial Accounting Concepts. No. 2*.

Georgsen, K.J., Nilsen, A.J., Åbotsvik, A.R. (2002). *Hva innebærer en endring fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet for statens regnskap?* Siviløkonomoppgave, Handelshøgskolen i Bodø 2002.

Gjesdal, F. (1978). *Stewardship accounting controlling informational externalities*. Ph.D. thesis. Stanford University.

Gårseth-Nesbakk, L. (2007). *Experimentation with accrual accounting at central government level in Norway : how a global phenomenon becomes a local practice*. Ph.D. serie Handelshøgskolen i Bodø 2007.

Hellevik, O. (2002). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Universitetsforlaget Oslo, 2002.

Hendriksen, E.S., van Breda, M.F., (1992) *Accounting theory*. Irwin. Inc. Homewood

Høgheim, S. (1992) *Rekneskapen i bruk*. Det norske samlaget

Ingebrigtsen, S. og Jakobsen, O. (1997). *Markedsføring: teori og praksis i et kretsløpsperspektiv*. Tano Aschehoug

Johannessen, A. og Tufte, P. A. (2002). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Abstrakt Forlag.

Johannessen, J. A. og Olaisen J. (2006). *Vitenskapsstrategi og vitenskapsfilosofi*. Bergen Fagbokforlaget.

Johannessen, A., Kristoffersen, L. og Tufte, P. A. (2004): *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Abstrakt forlag as

Johanson, J.W., (1985). *Statens nåværende regnskapssystem og regnskapsorganisasjon*. Gjengitt i Moe og Schreiner (1985)

Kaplan, R.S. and Atkinson, A.A. (1998). *Advanced Management accounting*. Prentice-Hall Inc. New Jersey, Kap 13 & 14.

Kinserdal, A. (1998). *Finansregnskap med analyse, del 1*. Cappelen Akademisk Forlag.

Laffont, Jean-Jacques (red. 2003). *The Principal Agent Modell: The Economic theory of Incentives*. Edward Elgar Publishing Limited.

Mauland, H., Mellempvik, F., (1998). *Regnskap, budsjettering, økonomistyring i offentlig sektor*. Cappelen Akademisk Forlag

Mauland, H. og Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. J. W. Cappelens Forlag AS 2004.

Mellemvik, F., Bourmistrov, A., Mauland, H. og Stemland, J. (2000). *Regnskap i offentlig (kommunal) sektor: behov for en ny modell*. HBO-rapport 9/2000.

Mellemvik, F og Bourmistrov, A. (2002). *Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap: sentrale utfordringer og konsekvenser*. Handelshøgskolen i Bodø 2002.

Mellemvik, F., Monsen, N. og Olson, O. (1988). *Functions of accounting – a discussion*. Scandinavian Journal of Management, Vol. 4, No. 314, pp. 101-119.

Mellemvik, F. og Olson, O. (1996). *Regnskap i forandring – Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Cappelen Akademisk forlag AS.

Nylehn, B. (1997). *Organisasjonsteori: Kritiske analyser og refleksjoner*. Kolle forlag

Nyeng, F. (2007). *Vitenskapsteori for økonomer*. Abstrakt forlag.

Opstad, L. (2006). *Økonomistyring I offentlig sektor*. Gyldendal Norsk Forlag AS 2006.

Opstad, L. (2000). *Økonomisk styring i helse- og sosialsektoren*. Gyldendal Norsk Forlag, Oslo.

Otley, D. (1980). *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*. Accounting, Organizations & Society, Vol 5, No 4, 413-428. Printed in Barry, AJ. Et.al. (eds). (1998) Management Control Theory, Ashgate – Dartmouth Publs.

Ouchi, W. G. (1977). *The relationship between organizational structure and organizational control*. Administrative Science Quarterly, vol 22, Ashgate-Dormouth

Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. Management Science. 1979 vol 25: 833-848.

Pettersen, I. J. og Bjørnenak, T. (2003). *Helse i hver krone?* Cappelen Forlag, Oslo

Puxty, A.G. (1993). *The social and organizational context of management accounting*. London Academic press.

Reglement for økonomistyring i staten og Bestemmelser om økonomistyring i staten  
Fastsatt 12. desember 2003 med endringer, senest 14. november 2006. Nedlastet 10.februar  
2008 fra [http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/Reglement\\_for\\_ekonomistyring\\_i\\_staten.pdf](http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/Reglement_for_ekonomistyring_i_staten.pdf)

Riley, M., Wood, R., Clark, M., Wilkie, E. & Szivas, E. (2000). *Researching and Writing Dissertations in Business and Management*. Published by Thomson Learning 2000.

Rundskriv R-106 "Økonomiregelverkets rekkevidde overfor statlige virksomheter som har fått unntak frå bruttobudsjetteringsprinsippet, datert 21.12.2005. Nedlastet 11.mars 2008 fra [http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r\\_106\\_2005.pdf](http://www.regjeringen.no/Upload/FIN/Vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r_106_2005.pdf)

Ryen, A. (2002). *Det kvalitative intervjuet fra vitenskapsteori til feltarbeid*. Bergen Fagbokforlaget.

Senter for statlig økonomistyring (2007). *Mål- og resultatstyring i staten. En veileder i resultatmåling*.

Sinclair, A. (1995). *The Chameleon Of Accountability: Form and discourses. Accounting Organizations and society*, vol 20 pp. 219-237. Elsevier Science Ltd. (1995).

St.prp. nr. 1 (2003-2004). *Den kongelige proposisjon om statsbudsjettet medregnet folketrygden for budsjetterminen 1. januar - 31. desember 2004*. Nedlastet 31.januar 2008 fra <http://www.regjeringen.no/Rpub/STP/20032004/001GUL/PDFA/STP200320040001GULDDDPDFA.pdf>

Ørnsrud, I.H. (2002). *Mål og resultatstyring i et komparativt perspektiv – budsjettreformer i Norge og New Zealand*. Los-senter Notat 0138.

## Internettider

[http://www.jernbaneverket.no/jernbanenettet/Historie/jernbanen\\_i\\_150\\_ar/](http://www.jernbaneverket.no/jernbanenettet/Historie/jernbanen_i_150_ar/)

[http://www.jernbaneverket.no/om\\_jernbaneverket/hva/org/](http://www.jernbaneverket.no/om_jernbaneverket/hva/org/)

<http://www.ngu.no/no/tm/Om-NGU/>

<http://www.ngu.no/no/tm/Om-NGU/Organisasjonen2/>

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/NOUer/2003/NOU-2003-06/13.html?id=369514>

<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/NOUer/2003/NOU-2003-06/13/2.html?id=369516>

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig\\_ekonomistyring/Status-pa-arbeidet-med-a-utvikle-regnska.html?id=417613&epslanguage=NO](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig_ekonomistyring/Status-pa-arbeidet-med-a-utvikle-regnska.html?id=417613&epslanguage=NO) (Side 41-42 empiri)

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig\\_ekonomistyring/Statlig\\_ekonomistyring/styring/styring2/Styring-og-styringsteknikker.html?id=413892](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig_ekonomistyring/Statlig_ekonomistyring/styring/styring2/Styring-og-styringsteknikker.html?id=413892)

[http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig\\_ekonomistyring/Utproving-av-periodiseringsprinsippet-i-.html?id=438737](http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/tema/Statlig_ekonomistyring/Utproving-av-periodiseringsprinsippet-i-.html?id=438737)

<http://www.revisorforeningen.no/default.aspx?did=9170472&title=Bedre+offentlig+regnskap+rapportering>

[http://www.sfso.no/templates/Page\\_\\_\\_\\_\\_4612.aspx](http://www.sfso.no/templates/Page_____4612.aspx)

<http://www.sfso.no/upload/statsregnskapet/Periodiseringsprosjektet/Faktaark%20KSA%20FOA%20Periodisert%20regnskap.pdf>

<http://www.sfso.no/upload/statsregnskapet/Periodiseringsprosjektet/Artikkel%20Periodisering+prosjektet%20i%20staten,De%20statlige%20regnskapsstandardene.pdf>

<http://www.sivil.no/magma.asp?FILE=\2003\06\058olsen.html&MARK=statlig%20regnskap>

## Vedlegg 1. Intervjuguide

### Brukere av regnskap

1. Hvem er regnskapsbrukerne i din virksomhet? / Hvem etterspør regnskapsinformasjon i din virksomhet?
2. Hvem etterspør regnskapsinformasjon utenfra? (Eksterne regnskapsbrukere)
3. Spiller organisasjonstype/form noen betydning for etterspørsel av regnskapsinformasjon?
4. Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?

### Regnskapsinformasjon det spørres etter

1. Hvilke regnskapsinformasjon spørres det etter?
  - Generell informasjon evt. Hva?
  - Spesifikk informasjon evt. Hva?
  - Alternativ/ny informasjon evt. Hva?
2. Hvilke økonomiske rapporter etterspørres det mest av?
  - Budsjett, driftsregnskap, balanse, andre
3. Etterspør brukerne den samme informasjonen, eller er informasjonsbehovet individuelt?

### Regnskap og styring

1. Etterspørres/brukes forskjellig type informasjon til ulike typer beslutninger?
2. Tar du/dere beslutninger bare ut fra økonomiske rapporter? Eventuelt hva annet?
3. Er rapportene tilstrekkelig for beslutninger?



4. Er det noen nøkkeltall som du mener er viktig for styring og kontroll i selskapet og hvorfor mener du dette er viktig? (lønn, priser)
5. I forhold til styring, hvilken annen informasjon trenger du i tillegg til formelle rapporter?
6. Blir regnskapet tilpasset endringer i konteksten for å være et hensiktsmessig styringsredskap?
7. Hvilke behov har du for regnskapsinformasjon? / Kunne du klart deg uten regnskapsrapportene?

## **Tillit til regnskapsrapportene**

1. Har du tillit til regnskapsrapportene? Hvorfor/hvorfor ikke? Hvilke implikasjoner/konsekvenser har dette?

## **Tilgang til regnskapsinformasjon**

1. Når får brukerne regnskapsinformasjonen?
2. Hvordan er muligheten til å få regnskapsinformasjon utenom rapporteringsperiode?

## **Resultatmåling**

1. Hvor enkelt er det å måle resultater av deres virksomhet?
  - Varierer resultatmålingen/muligheten med organisasjonsnivå?
  - I hvilken grad innevirker dette på regnskapsetterspørselen og hvordan?

## Vedlegg 2. Utforming av spørreskjema, med brev

Jeg er en student som for tiden studerer femte året på Master of Science in Business ved Handelshøgskolen i Bodø med Økonomistyring som spesialisering. Siste semesteret består av en obligatorisk masteroppgave på 30 studiepoeng. I denne forbindelse arbeider jeg med en masteroppgave med temaet utprøvingen av periodiseringsprinsippet i staten. Jeg ønsker å kartlegge etterspørselen etter regnskapsinformasjon i statlige virksomheter. I denne forbindelsen ber jeg deg svare så ærlig som mulig på disse spørsmålene. Spørreskjemaet ivaretar anonymiteten slik at muligheten for identifisering av respondenten ikke vil være mulig.

På neste side følger en del spørsmål og alternativer du blir bedt om å ta stilling til. Med mindre det står noe annet skal du kun sette ett kryss for hvert alternativ. De fleste spørsmålene har 5 svaralternativer. Det finnes også en boks for "vet ikke", et alternativ som kan brukes hvis man er usikker på hva man skal svare. Ved de fleste spørsmål gis det mulighet for å komme med tilleggskommentarer, jeg har markert dette med en linje, du kan bruke den plassen du trenger til å utdype dine kommentarer utover denne linjen. Spørreskjemaet består av 13 spørsmål m/delspørsmål. Antatt tidsforbruk er 10-15 minutter.

Jeg vil på forhånd takke for deltagelsen

Med vennlig hilsen  
Hoan van Nguyen

## Brukere av regnskapet

### 1. *Hvem etterspør regnskapsinformasjon i din virksomhet?*

#### **Du:**

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Estimer antall forespørsler pr. år: \_\_\_\_\_ STK.

#### **Ledelsen i virksomheten:**

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Estimer antall forespørsler pr. år: \_\_\_\_\_ STK.

#### **Fagdepartement:**

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Estimer antall forespørsler pr. år: \_\_\_\_\_ STK.

**Andre ansatte.** Presiser hvem: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Estimer antall forespørsler pr. år: \_\_\_\_\_ STK.

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

### 2. *Hvem etterspør regnskapsinformasjon utenfra? (Eksterne regnskapsbrukere)*

**Media.** Presiser type: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

#### **Fagdepartement:**

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Andre departementer.** Presiser hvem: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Andre i staten/statlige enheter.** Presiser hvem: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Annet.** Presiser hvem: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

## Regnskapsinformasjon det spørres etter

3. *Hvilke regnskapsinformasjon spørres det etter? (Sett opptil flere kryss[x])*

Generell informasjon – presiser hva: \_\_\_\_\_

Spesifikk informasjon – presiser hva: \_\_\_\_\_

Alternativ/ny informasjon – presiser hva: \_\_\_\_\_

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

4. *Hvilke økonomiske rapporter spørres det etter?*

### Budsjett:

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Virksomhetsintern regnskapsrapport.** Presiser type: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Statsregnskapsrapporter.** Presiser type: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Balanse:**

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Finansieringsanalyse/kontantstrømanalyse.** Presiser type: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

**Annet.** Presiser type: \_\_\_\_\_

Etterspør mye  nokså mye  middels  etterspør nokså lite  etterspør lite  vet ikke

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

**5. Etterspør brukerne den samme regnskapsinformasjonen?**

I stor grad  i nokså stor grad  middels  i nokså liten grad  i liten grad  vet ikke

Kan du gi en kort beskrivelse: \_\_\_\_\_

## Regnskap og styring

**6. Varierer etterspørselen etter regnskapsinformasjon med styringsnivå?**

I stor grad  i nokså stor grad  middels  i nokså liten grad  i liten grad  vet ikke

Kan du gi en kort beskrivelse? \_\_\_\_\_

**7. Etterspørres forskjellig type informasjon til ulike typer beslutninger?**

JA  NEI

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

8. ***Kunne du klart deg uten de obligatoriske/offisielle regnskapsrapportene i forhold til ditt styringsbehov (eks. tilknyttet egen/annen virksomhet)?***

JA             NEI

Kan du presisere kort svaret ditt? \_\_\_\_\_

9. ***Kunne du klart deg uten tilleggsrapporter fra regnskapssystemet i forhold til ditt styringsbehov (eks. tilknyttet egen/annen virksomhet)?***

JA             NEI

Kan du presisere kort svaret ditt? \_\_\_\_\_

10. ***Hvilke typer beslutninger tar du daglig? (Sett opptil flere kryss [x])***

- Økonomiske – virksomhetsinterne
- Økonomiske – virksomhetseksterne
- Ikke økonomiske – virksomhetsinterne
- Ikke økonomiske – virksomhetseksterne

Kan du gi en kort beskrivelse? \_\_\_\_\_

11. ***Hvor sentral er regnskapsinformasjonen du mottar for disse beslutningene?***

Svært sentral  Sentral  Middels  Lite relevant  Ikke relevant  Vet ikke

Kan du gi en kort beskrivelse? \_\_\_\_\_

12. ***Er du fornøyd med regnskapsrapportene du mottar?***

Svært fornøyd       Middels fornøyd       Lite fornøyd

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

## Om virksomheten

### 13. *Spørsmål om virksomheten*

- a) Hvilken sektor tilhører virksomheten? \_\_\_\_\_
- b) Hvilke type tjenesteyting tilbyr virksomheten? \_\_\_\_\_
- c) Antall ansatte i virksomheten: \_\_\_\_\_
- d) Virksomheten har:
- Mye realkapital/varige/store eiendeler
  - Lite realkapital/varige/store eiendeler
  - Tilnærmet ingen realkapital/varige/store eiendeler

Eventuelle kommentarer: \_\_\_\_\_

## Vedlegg 3: Pilotvirksomheter

Program for virksomhetsstyring med periodisert regnskap har elleve pilotvirksomheter som representerer syv fagdepartementer:

- \* Fiskeridirektoratet (Fiskeri- og kystdepartementet)
- \* Forsvarsbygg (Forsvarsdepartementet)
- \* Husbanken (Kommunal- og regionaldepartementet)
- \* Jernbaneverket (Samferdselsdepartementet)
- \* Justervesenet (fra høsten 2007) (Nærings- og handelsdepartementet)
- \* Kystverket (Fiskeri- og kystdepartementet)
- \* Nasjonalt folkehelseinstitutt (Helse- og omsorgsdepartementet)
- \* Norges geologiske undersøkelse (Nærings- og handelsdepartementet)
- \* Norsk Utenrikspolitisk Institutt (Kunnskapsdepartementet)
- \* Universitetet i Bergen (Kunnskapsdepartementet)
- \* Universitetet i Stavanger (Kunnskapsdepartementet)



## Vedlegg 4: Loggbok Masteroppgaven

- 16.januar 2008      Oppstartsseminar ”Hvordan skrive masteroppgave?”. Diskusjon om tema og problemstilling.
- 21.januar 2008      Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, angående tema, fikk forslag til problemstilling (Statlig senter for økonomistyring).
- 23.januar 2008      Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, diskuterte valg av problemstilling og veien videre.
- 28.januar 2008      Møte med veileder Levi G. Nesbakk, godkjenning av problemstilling, valg av teori og fremdriftsplan for videre arbeid.
- 13.februar 2008      Sendt utkast av oppgaven til Levi G. Nesbakk for gjennomlesning før veiledning
- 14.februar 2008      Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, gjennomgang av teori, planen videre, spørsmål/intervjuguide, valg av casebedrifter.
- 28.februar 2008      Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, Ny teorigjennomgang.  
Gjennomgang av metode, intervjuguide og caseutvelge
- 28.februar 2008      Sendt e-post til Lars Birkelig i Statlig senter for økonomistyring (SSØ) med forespørsler om kontaktpersoner til datainnsamling.
- 03.mars 2008      Sendt utkast av oppgaven til Anatoli Bourmistrov, midtseminar.
- 11.mars 2008      Mottatt e-post fra SSØ angående valg av casebedrifter
- 16.mars 2008      Mottatt kopi av e-posten fra SSØ som sendte anbefalingsbrev til pilotene angående forespørsel om intervjuer i forbindelse med studentoppgave.
- 17.mars 2008      Mottatt e-post fra SSØ med kontaktpersoner til datainnsamling.
- 25.mars 2008      Sendt e-post til økonomidirektør Gunnar Markussen i Jernbaneverket med forespørsel om intervju. (første kontakt).
- 26.mars 2008      Svar fra Gunnar Markussen, med tidspunkt for intervju.
- 27.mars 2008      Intervju med Gunnar Markusen i Jernbaneverket (JBV) (Oslo).
- 26.mars 2008      Sendt e-post til Ola A.Vikhammer ved Norges geologiske undersøkelse (NGU) med forespørsel om intervju.
- 31.mars 2008      Telefonsamtale med Ola A. Vikhammer, avtalte møtetidspunkt.

02.april 2008	Intervju med Ola A. Vikhammer ved (NGU) (Trondheim).
03.april 2008	Sendt e-post til veileder, Levi G. Nesbakk, angående datainnsamlingsprosessen, samt veien videre.
07.april 2008	Sendt e-post til veileder, Levi G. Nesbakk, med forslag til spørreskjema.
09.april 2008	Sendt e-post til SSØ, vedlagt spørreskjema for godkjenning, samt forespørsler om kontaktpersoner i andre pilotvirksomheter.
14.april 2008	Sendt intervjureferat til Gunnar Markussen ved JBV.
18.april 2008	Mottatt godkjenning av intervjureferat fra Gunnar Markussen (JBV).
21.april 2008	Sendt intervjureferat til Ola Vikhammer ved NGU.
21.april 2008	Sendt e-post til veileder, Levi G.Nesbakk, angående fremdriften av oppgaven, samt planen videre.
23.april 2008	Mottatt e-post med kontaktperson og klarsignal fra SSØ for utsending av spørreskjema
23.april 2008	Utsending av spørreskjema pilotvirksomhetene, i alt 10 virksomheter.
25.april 2008	Mottatt godkjenning av intervjureferat fra Ola Vikhammer (NGU), med korrigering, tilføyelser og oppklarende svar.
29.april 2008	Sendt utkast av oppgaven til veileder Levi G.Nesbakk.
30.april 2008	Mottatt 3 svar – spørreskjema (Avtalt anonymitet)
02.mai 2008	Mottatt 2 svar – spørreskjema (Avtalt anonymitet)
02.mai 2008	Møte med veileder, Levi G. Nesbakk, gjennomgang av oppgaven.
05.mai 2008	Mottatt 3 svar – spørreskjema (Avtalt anonymitet)
09.mai 2008	Sendt utkast av oppgaven til veileder, Levi G.Nesbakk.
13.mai 2008	Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, gjennomgang av oppgaven.
15.mai 2008	Sendt utkast av oppgaven til veileder, Levi G.Nesbakk.
16.mai 2008	Møte med veileder, Levi G.Nesbakk, siste gjennomgang av oppgaven
21.mai 2008	Innlevering av MOPP