



Campus Rena

Nina Kristine Østlund

Masteroppgave

Økonomistyring i statlige virksomheter

Statlige økonomilederes opplevelse av endringer i regelverk og rammevilkår

Financial management in central government entities

A master thesis on how financial managers in government entities experience later years' development in framework and regulations

Master i offentlig ledelse og styring

2017

Samtykker til utlån hos høgskolebiblioteket

JA NEI

Samtykker til tilgjengeliggjøring i digitalt arkiv Brage

JA NEI

FORORD

Formålet med denne avhandlingen har vært å se nærmere på hvordan økonomistyring i statlige virksomheter har utviklet seg de senere årene. Det har skjedd store endringer i regelverk og rammevilkår for statlige virksomheter, og jeg ønsket derfor å se spesielt på hvordan disse endringene har påvirket økonomistyringen.

Mitt forhold til statlig økonomistyring startet allerede i 1984 da jeg fikk min første jobb i Riksrevisjonen, 19 år gammel. Da jeg etter noen år på et annet karrierespor kom til Direktoratet for økonomistyring (DFØ) i 2011 observerte jeg at det hadde skjedd en enorm utvikling på fagområdet.

Etter drøye tre år med studier i offentlig ledelse og styring har jeg endelig kommet til veis ende. Selv om det har vært krevende å kombinere en konsulentkarriere med et masterstudium er det en erfaring jeg ikke ville ha vært for uten. Teori og erfaring er en uslåelig kombinasjon.

Takk til informantene som har gjort det mulig å skrive oppgaven, og takk til min veileder Leiv Opstad som har gitt stødig veiledning i prosessen. Takk til alle kollegaer som har bidratt med gode diskusjoner underveis, og takk til gode kunder som utfordrer meg hver dag. En spesiell takk til to som på ulikt vis har gitt meg støtte i arbeidet; min coach og kollega Oddvar Snipsøy som aldri sier nei til en engasjert diskusjon om statlig økonomistyring og min gode venninne Dordy Wilson som med stort pågangsmot har prøvd å gjøre en praktiker om til en akademiker.

Til slutt vil jeg rette en stor takk til min ektefelle og beste venn Knut som alltid har støttet meg i mine valg og tatt i et ekstra tak på hjemmebane når det har vært behov for det. Sammen har vi hatt mange gode diskusjoner rundt temaet statlig økonomistyring. Og, ja det har skjedd store endringer på dette fagområdet siden han en augustdag i 1984 ønsket meg velkommen til Riksrevisjonen.

Romedal, oktober 2017

Nina Kr. Østlund

Innholdsfortegnelse

OVERSIKT OVER TABELLER	6
OVERSIKT OVER FIGURER	6
SAMMENDRAG	7
ABSTRACT	8
1. INNLEDNING	9
2. PRESENTASJON AV PROBLEMSTILLING	10
2.1 TEMA	10
2.2 TEORETISK UTGANGSPUNKT OG REFERANSERAMME	11
2.3 FORMULERING AV PROBLEMSTILLINGEN	12
2.4 AVGRENSNING	15
2.5 BEGRUNNELSE FOR VALG AV TEMA	16
2.6 TIDLIGERE STUDIER OG FORSKNING PÅ FELTET	17
2.7 AVHANDLINGENS OPPBYGGING	18
3. ØKONOMISTYRING I STATEN.....	19
3.1 BEGREPSAVKLARING	19
3.2 UTVIKLING INNEN STATLIG ØKONOMISTYRING	21
3.2.1 INNFØRING AV STANDARD KONTOPLAN	22
3.2.2 KRAV OM UTARBEIDELSE AV EN STANDARDISERT ÅRSRAPPORT	22
3.2.3 ANBEFALING OM BRUK AV STATLIGE REGNSKAPSSTANDARDER (SRS).....	23
4. TEORI.....	25
4.1 TEORI SOM HJELPEMIDDEL.....	25
4.2 PRINSIPAL-AGENT TEORI.....	26
4.3 KONTEKSTBASERT TEORI – ØKONOMISTYRING.....	29
4.4 ISOMORFISME – UTVIKLING AV REGNSKAPETS RAMMEVERK	32
5. METODE	35
5.1 EN FENOMENOLOGISK INNGANG TIL KUNNSKAPSUTVIKLING	35
5.2 INFORMANTER	36
5.2.1 VALG AV INFORMANTER TIL INTERVJUER	37
5.2.2 PRESENTASJON AV VALGTE INFORMANTER TIL INTERVJUER	39
5.2.3 DOKUMENTSTUDIER SOM GRUNNLAG FOR INFORMASJON	43
5.3 OPERASJONALISERING AV PROBLEMSTILLING.....	44
5.3.1 OPERASJONALISERING AV DELPROBLEMSTILLING 1	45
5.3.2 OPERASJONALISERING AV DELPROBLEMSTILLING 2.....	46
5.3.3 OPERASJONALISERING AV DELPROBLEMSTILLING 3.....	46
5.4 GJENNOMFØRING AV UNDERSØKELSEN.....	49
5.4.1 UTVIKLING AV INTERVJUGUIDER	49
5.4.2 GJENNOMFØRING AV INTERVJUER	49
5.4.3 BEARBEIDING OG ANALYSE AV DATAMATERIALE	50
5.5 KVALITETEN I STUDIEN.....	53
5.5.1 INTERN GYLDIGHET	54
5.5.2 EKSTERN GYLDIGHET.....	55
5.5.3 PÅLITELIGHET.....	56
5.5.4 SØKNAD OG GODKJENNELSE TIL SND.....	57
5.5.5 ETISKE VURDERINGER OG PROBLEMATISERING AV EGET STÅSTED	57

6. PRESENTASJON OG DRØFTING AV FUNN	59
6.1 ØKONOMISTYRING I STATLIGE VIRKSOMHETER	59
6.2 DELPROBLEMSTILLING 1 - ERFARINGER MED TILGANG PÅ NY STYRINGSINFORMASJON.....	61
6.2.1 INNFØRING AV STANDARD KONTOPLAN	62
6.2.2 INNFØRING AV OBLIGATORISK ÅRSRAPPORT	63
6.2.3 INNFØRING AV STATLIGE REGSKAPSSTANDARDER.....	64
6.3 DELPROBLEMSTILLING 2 - ERFARINGER MED BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON.....	65
6.3.1 BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON I VIRKSOMHETENE	65
6.3.2 BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON I STYRINGSDIALOGEN	72
6.4 DELPROBLEMSTILLING 3 - ERFARINGER MED UTVIKLING I KVALITET PÅ ØKONOMISTYRINGEN	76
6.4.1 KVALITET VURDERT ETTER BUDSJETTSTYRING.....	77
6.4.2 KVALITET VURDERT ETTER RESSURSUTNYTTELSE.....	80
6.4.3 KVALITET VURDERT ETTER PRIORITERINGSEVNE.....	83
6.5 PÅVIRKNING PÅ ØKONOMISTYRINGEN – GENERELLE ERFARINGER.....	86
6.6 UTVIKLINGEN SETT I LYS AV PRINSIPAL-AGENT TEORI.....	91
6.7 EN ISOMORF UTVIKLING.....	97
7. SAMMENFATNING OG KONKLUSJON	99
7.1 SVAR PÅ PROBLEMSTILLINGEN.....	99
7.2 REFLEKSJONER RUNDT HOLDBARHET, RELEVANS OG GYLDIGHET	103
LITTERATURLISTE	104
VEDLEGG 1.....	107
VEDLEGG 2.....	111
VEDLEGG 3.....	115

Oversikt over tabeller

Tabell 1 Oversikt over regnskapsprinsipper i statlige virksomheter 2016.....	24
Tabell 2 Ordinære forvaltningsorganer og forvaltningsbedrifter som i 2016 fører regnskap etter SRS	38
Tabell 3 Regnskapstall 2016 utvalgte virksomheter	39
Tabell 4 Kategorisering av utvalgte virksomheter	40
Tabell 5 Oversikt over gjennomførte intervjuer.....	50
Tabell 6 Mal for inndeling og tematisk oversikt over empiriske data.....	52
Tabell 7 Kriterier for vurdering av bruk og nytte av SRS informasjon.....	66
Tabell 8 Virksomhetenes opplevde bruk og nytte av SRS	70

Oversikt over figurer

Figur 1 Organisering av offentlig sektor	16
Figur 2 Prinsipal-agent relasjon i min problemstilling.....	27
Figur 3 Konsekvenser av agentens egeninteresser	28
Figur 4 Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk	33
Figur 5 Definisjon og operasjonelle indikatorer på økonomisk styringsinformasjon	45
Figur 6 Definisjon og operasjonellisering av kvalitet på økonomistyringen	48
Figur 7 Sammenheng mellom økonomisk styringsinformasjon og kvalitet på økonomistyring	48
Figur 8 Den hermeneutiske spiral	51
Figur 9 Styring av statlige virksomheter – en illustrasjon.....	61
Figur 10 Hvilken nytte gir bruken av regnskapsinformasjon i følgende styringsprosesser?.....	88
Figur 11 I hvilken grad oppleves det at bruken av den nye regnskapsinformasjonen i styringen er bedre enn før endringene ble innført.....	88
Figur 12 Modenhet i økonomifunksjonen 2012	
Figur 13 Modenhet i økonomifunksjonen 2017	90
Figur 14 Grad av etterspurt styringsinformasjon fra overordnet departement	90
Figur 15 Prinsipal-agent forhold i statsforvaltningen	92

Sammendrag

Statlig økonomistyring har gjennomgått store forandringer de senere årene. Viktige endringer er blant annet innføring av en standardisert kontoplan, krav om obligatorisk årsrapport og frivillig innføring av statlige regnskapsstandarder (SRS). Problemstilling i oppgaven er hvordan statlige økonomiledere opplever at disse endringene har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter. Jeg har i denne avhandlingen bare vurdert virksomheter som har gjennomført alle de tre endringene.

For å besvare problemstillingen har jeg valgt å se nærmere på hvordan endringene har påvirket tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon. Videre har jeg sett på hvordan endringene har påvirket kvaliteten på økonomistyringen, målt opp mot kriteriene budsjettkontroll, ressursstyring og prioriteringsevne.

De viktigste funnene i avhandlingen er at økonomiledere i staten opplever at endringene har ført til en positiv utvikling i statlig økonomistyring. Både innføring av standard kontoplan, obligatorisk årsrapport og SRS har bidratt til at virksomhetene har fått tilgang på bedre styringsinformasjon. Når det gjelder bruk av den nye informasjonen er det imidlertid fortsatt et stort uutnyttet potensial, særlig gjelder dette bruk av periodisert regnskapsinformasjon. Studien viser at bruk av periodisert styringsinformasjon øker med erfaring, og studien underbygger således andre rapporter som konkluderer med at det tar tid å hente ut økt nytte av SRS. Økonomilederne i virksomhetene opplever det som negativt at overordnet departement i liten grad etterspør og nyttiggjør seg av ny tilgjengelig styringsinformasjon. Departementene bekrefter at de kunne vært bedre til å anvende den nye informasjon, og da særlig periodisert regnskapsinformasjon, men peker også på at Finansdepartementets ensidige fokus på kontante størrelser bidrar til at dette blir hovedfokus også for fagdepartementene.

Gjennomgående er erfaringen at bruk av periodisert regnskap også gir bedre kvalitet på kontante prognoser, og derigjennom bidrar til god budsjettkontroll. Periodisert regnskap bidrar også positivt i ressursstyring og prioriteringsevne, men her er det fortsatt et stort uutnyttet potensial. Obligatorisk årsrapport har bidratt til økt fokus på behovet for å koble resultater med økonomiske data, men også her er det fortsatt store muligheter for videre forbedring.

Abstract

Financial management in central government has undergone major changes in recent years. Important changes include implementation of a standard chart of accounts, a standardized mandatory annual report, and voluntary use of central government entity accounting standards (SRS) based on accruals principle. The topic of this thesis is government financial managers' experience related to how these changes have influenced financial management in central government entities. Entities that have not implemented SRS are not considered in this thesis. In order to examine this topic I have chosen to look further into how the changes have influenced the access to and use of new financial management information. Furthermore, I have looked into how the changes have affected the quality of financial management, measured against the criteria budget control, resource management, and ability to prioritize.

The most important findings in this thesis are that financial managers observe that the changes have led to a positive development in financial management. Both the standard chart of accounts, mandatory annual reporting, and use of SRS has improved access to financial management information. With regard to the actual use of new information, there still remains potential for further use, especially with respect to information deriving from accrual accounting. This study shows that improvements owing to the use of accruals based financial information increase with experience, and subsequently this study substantiates other reports concluding that it takes time to get the full effects of these kind of changes. My study finds that financial managers express dissatisfaction at the underutilization of the new financial information by their executive ministry. The Ministries confirm that they could have been better at making use of the new information, specifically with regards to accruals account information. However, they point out that the Ministry of Finance' narrow focus on cash based accounts also makes this the main focus of their own ministry.

The overall experience is that the use of accruals principle results in better quality on the cash-based prognosis, and thus to good budget-control. Accruals based accounts contribute to enhanced resource management and ability to prioritize, but there is still a potential for improvement. The mandatory annual report has contributed to a stronger focus on the need to complement operational results with financial data. However, there is still potential for further improvement.

1. Innledning

Tema for denne oppgaven er økonomistyring i statlige virksomheter, og hvordan denne er blitt påvirket av de siste års endringer i krav til regnskapsføring og rapportering.

Forbedring og effektivisering av styring og rapportering i staten har lenge vært et tema både nasjonalt og internasjonalt. Mange OECD-land opplevde på 1970-tallet økonomisk ustabilitet og lav vekst. Dette bidro til at det ble stilt kritiske spørsmål ved veksten i offentlig sektor, virkemidlene i samfunnsstyringen og statens evne til å løse oppgaver effektivt. En stadig større offentlig sektor ble mer krevende å styre, og det kom kritikk om at staten ble styrt etter for byråkratiske forvaltningsprinsipper. Det ble et økende press for å reformere offentlig tjenesteyting og gjøre den mer effektiv, blant annet gjennom å innføre mer markedsbaserte styringsprinsipper.

Den formelle forankringen av statens regnskapsførsel ligger i Bevilgningsreglementets §13 Statsregnskapet. Ved innføringen av regelverk for økonomistyring i staten i 1996 fikk virksomhetene et klarere ansvar for sin egen økonomiforvaltning, og det kom også et krav om bruk av moderne økonomisystemer. Det ble også åpnet opp for at man i virksomhetene kunne supplere kontantposterene med posterings etter andre prinsipper. Som en konsekvens av dette utviklet det seg en svært variert praksis for regnskapsføring i statlige virksomheter.

De siste årene har det pågått et omfattende endringsarbeid med standardisering av regnskapsføring, rapportering og styring for statlige virksomheter i Norge. Utviklingen har vært en del av den internasjonale trenden hvor styringsmodeller fra privat sektor også overføres til offentlig sektor. Trenden omtales New Public Management (NPM) og bygger på ideen om at offentlig sektor skal effektiviseres gjennom å innføre private styringsmodeller.

På området økonomistyring har det de siste 5-10 årene skjedd store endringer, noe som er reflektert i tilsvarende endringer i Økonomireglementet. Denne studien vil se nærmere på hvordan tre utvalgte endringer har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

2. Presentasjon av problemstilling

I dette kapitlet vil jeg gi en presentasjon av avhandlingens tema og teoretiske utgangspunkt. Videre vil jeg formulere problemstillingen og redegjøre for avgrensninger og tidligere forskning på området. Til slutt vil jeg beskrive avhandlingens oppbygging.

2.1 Tema

Temaet for denne studien er økonomistyring i staten. Som det fremgår i kapittel 1 har det de siste 5-10 årene skjedd store endringer i regelverk og rammevilkår for økonomiforvaltning i staten. Det er særlig tre store endringer som har påvirket rammene for økonomiforvaltningen;

1) I 2010 ble det vedtatt en standardisert artskontoplan for statlige virksomheter, og denne ble obligatorisk for alle statlige virksomheter fra regnskapsåret 2014. Formålet med kontoplanen var å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for statlige virksomheter og departementenes styring av underliggende virksomheter, og å legge til rette for sammenligninger internt og på tvers av statlige virksomheter.

2) I 2010 ble det også vedtatt anbefalte statlige regnskapsstandarder (SRS) for virksomhetsregnskap, men disse ble ikke gjort obligatoriske. Fra 2016 ble SRS gjort obligatorisk for alle statlige virksomheter som benytter andre prinsipper enn kontantregnskapet i sitt virksomhetsregnskap. Formålet med SRS var å legge til rette for kunnskap om kostnader knyttet til å gjennomføre aktiviteter i statlige virksomheter, legge til rette for sammenligninger og gi oversikt over eiendeler og gjeld.

3) I 2013 ble et krav om obligatorisk utarbeidelse og avleggelse av virksomhetenes årsregnskap tatt inn i økonomiregelverket, og fra og med regnskapsåret 2014 er det fastsatt egne krav for standardiserte årsrapporter og årsregnskap for alle statlige virksomheter.

Normeringen av artskontoplan, regnskapsprinsipper, årsrapport og årsregnskap er et uttrykk for at formålet med virksomhetenes regnskaper har utviklet seg mye siden økonomireglementet ble innført i 1996. Regnskapet som redskap i den interne styringen i virksomhetene og i

departementenes styring av virksomhetene har gjennom disse endringene fått betydelig mer fokus. Ved siste revisjon av økonomireglementet og bestemmelsene ble alle endringer og krav til regnskapsføring og rapportering inkludert i regelverket.

2.2 Teoretisk utgangspunkt og referanseramme

Referanserammen for utvikling av denne avhandlingens problemstilling tar utgangspunkt i egen erfaringsbakgrunn og normativ litteratur i form av sentralt regelverk på området for statlig økonomistyring og annen relevant litteratur knyttet til fagområdet økonomistyring.

Regelverket for økonomistyring i staten, også kalt økonomiregelverket, er en felles instruks for departementene og de underliggende virksomhetene i statsforvaltningen. Økonomiregelverket består av et reglement med tilhørende bestemmelser, retningslinjer og rundskriv.

Reglement for økonomistyring i staten har som formål å sikre at

- a) Statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger
- b) Fastsatte mål og resultatkrav oppnås
- c) Statlige midler brukes effektivt
- d) Statens materielle verdier forvaltes på en forsvarlig måte

Min erfaringsbakgrunn har gitt meg praktisk innsikt i økonomiforvaltningen i staten over en periode på nærmere 30 år. Tradisjonelt har det vært vanskelig å gjøre en reell vurdering av kvaliteten på økonomistyring i statlige virksomheter. Ensidig fokus på kontantprinsippet og ulik praksis for regnskapsinnretning har gjort det krevende både å måle resultater og gjøre sammenligninger mellom virksomheter. En antagelse er at de siste års endringer i kravene til statlig økonomistyring har påvirket økonomistyringen i positiv retning. Det bør imidlertid ikke tas for gitt at denne antagelsen kan belegges med empiriske funn, og det er en åpenbar fare for at man leter etter holdepunkter som kan bekrefte de antagelser man på forhånd har.

Økonomisk styringsinformasjon er en av flere informasjonskilder som statlige virksomheter og deres eierdepartementer benytter til å ta beslutninger. Det viktigste formålet med all

beslutningsinformasjon er å gjøre beslutningstaker i stand til å ta gode beslutninger. Det er også et viktig formål med informasjonen at den er tilgjengelig for allmenheten, både i sin utforming og faktiske tilgjengelighet.

Tilgjengelighet for allmenheten er viktig for sikre etterprøvbarhet og transparens i statens beslutninger. Noen generelle kjennetegn ved informasjon som bør ligge til grunn for en god beslutning er at:

- Informasjonen viser tydelig hva som er ønsket resultat (mål) og beskriver alternative måter å oppnå målet på
- Informasjonen er korrekt og balanser, og viser de relevante, totale konsekvensene av de beslutninger som fattes, inkludert usikkerhet knyttet til resultatene
- Informasjonen er relevant, med et omfang som er tilpasset målgruppen
- Informasjonen kommer i rett tid til beslutningen som skal fattes
- Informasjonen er tilgjengelig, transparent og etterprøvbar, og har god faglig kvalitet

(Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 22)

Jeg har i avhandlingen lagt stor vekt på å innhente av empiri som kan belyse utviklingen på området statlig økonomistyring på en systematisk og etterprøvbar måte.

Analyse av empiri skal bidra til økt forståelse av hvordan de siste års krav og endringer har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

2.3 Formulering av problemstillingen

Både statsregnskapet og den enkelte virksomhetens interne regnskap leverer økonomisk styringsinformasjon og er således viktige verktøy for økonomistyringen i den enkelte virksomhet. Statsregnskapet utarbeides på bakgrunn av månedlig rapportering etter kontantprinsippet. Det viktigste formålet med statsregnskapet er bevilgningskontroll og kontroll med departementenes disponering av statsbudsjettet.

Virksomhetsregnskapene skal gi relevant tilleggsinformasjon til brukerne og allmenheten, og har som formål både å vise kostnadene ved gjennomføring av Stortingets bevilgningsvedtak og å vise en fullstendig oversikt over virksomhetens inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.

Som beskrevet i pkt. 2.1 er det særlig tre vesentlige endringer som er skjedd knyttet til regelverk og rammevilkår for økonomistyring i staten;

1. Det er innført en obligatorisk standard artskontoplan
2. Det er vedtatt anbefalte statlige regnskapsstandarder (SRS)
3. Det er innført krav om obligatorisk årsrapport og årsregnskap etter felles krav.

Intensjonen med disse endringene er å bidra til å gjøre statlig økonomistyring basert på standardisert regnskapsinformasjon og gjøre informasjonen lettere tilgjengelig, både for staten selv og for allmennheten. I denne avhandlingen skal jeg se nærmere på hvordan disse tre elementene har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

Selv om problemstillingen i denne avhandlingen er relativt klar, og min erfaringsbakgrunn gir meg klare antagelser på området, er det allikevel valgt en eksplorativ tilnærming. Dette fordi jeg ønsker å gå i dybden på området økonomistyring i utvalgte statlige virksomheter, og derfor gjennomføre en åpen vurdering uten utforming av erfaringsbaserte hypoteser.

Problemstillingen vil være av både beskrivende og forklarende art. Det blir gitt en beskrivelse av en opplevd virkelighet i utvalgte statlige virksomheter, og videre vil det metodiske og teoretiske rammeverket gi et utgangspunkt for analyse virkelighetsbeskrivelsen slik at det kan gis en nærmere vurdering av hvorfor virkeligheten er blitt som den er blitt.

På dette grunnlaget har jeg utarbeidet følgende hovedproblemstilling:

Hvordan opplever statlige økonomiledere at de siste års endringer i krav til økonomistyring i staten har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter?

For å belyse hovedproblemstillingen er følgende delproblemstillinger formulert:

- 1) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?*
- 2) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket bruken av økonomisk styringsinformasjon?*
- 3) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket kvaliteten på økonomistyringen?*

Under første delproblemstilling vil fokus være på hvordan informantene opplever at endringene har påvirket omfang på og tilgang til relevant økonomisk styringsinformasjon. Videre skal delproblemstilling to bidra til å belyse hvordan den nye økonomiske styringsinformasjon faktisk benyttes i den løpende økonomistyringen. Oppgaven vil således fokusere både på hvordan informantene opplever *tilgangen på og bruken av økonomisk styringsinformasjon før og etter endringene*.

Økonomisk styringsinformasjon i virksomhetene omfatter regnskapsrapporter fra kontantregnskap og virksomhetsregnskap, supplert med andre økonomiske data fra f.eks. lønnsystemer og andre forsystemer. Økonomiske styringsdata kan også være finansielle data som er sammenstilt med operasjonelle data i form av f.eks. nøkkeltall. Med *tilgang på økonomisk styringsinformasjon* forstås den opplevelsen økonomiledere i staten har av tilgang på rapporter og nøkkeltall som kan hentes ut av virksomhetens økonomisystem, eventuelt sammenstilt med data fra andre systemer, før og nå.

Økonomisk styringsinformasjon til overordnet departement omfatter de aktuelle økonomirapportene som virksomheten utarbeider på oppdrag fra departement, herunder årsrapport og årsregnskap. Under problemstillingen *bruk av økonomisk styringsinformasjon* vil fokus rettes mot hvordan informantene opplever at den økonomiske styringsinformasjonen benyttes både i virksomhets- og etatsstyringen.

Jeg ønsker å kartlegge både intenderte og uintenderte erfaringer i den grad de måtte finnes.

Svarene på delproblemstilling en og to vil legge grunnlaget for å analysere delproblemstilling nummer tre; Hvordan opplever statlige økonomiledere at endringene har påvirket den totale *kvaliteten* på økonomistyring i virksomhetene.

Det er vanskelig å vurdere kvaliteten på økonomistyring på en subjektiv måte, og det vil derfor være brukernes opplevelse av kvalitet, målt opp mot definerte kriterier, som vil danne grunnlag for vurderingen. Det er interessant å vurdere deres opplevelser av kvalitet på økonomistyringen både før og etter de siste års endringer i krav til økonomistyring.

I kapittel 4 Teori er det gitt en nærmere redegjøring for hvordan opplevelsen av kvalitet på økonomistyring i statlige virksomheter kan vurderes. Hensikten med denne avhandlingen er

således å undersøke hvordan statlige økonomiledere opplever at endringene har påvirket økonomistyringen, og deres opplevelse av hvorvidt disse har ført til bedret kvalitet på økonomistyringen. Som et underordnet punkt vil det også være relevant å undersøke om det er spesielle forhold som er til hinder for tilgang på og bruk av god og relevant styringsinformasjon.

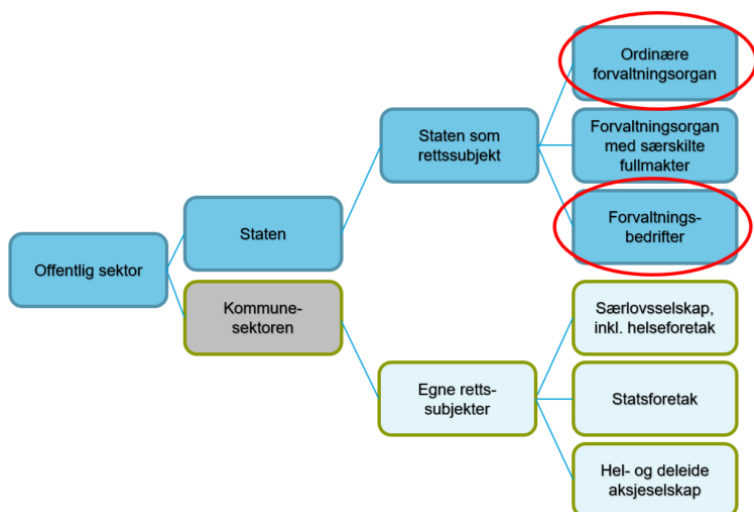
Standard kontoplan, obligatorisk statlig årsrapport og bruk av SRS og er de viktigste elementene i endringsprosessen. Brukernes opplevelser av hvordan informasjon som fremkommer som følge av disse endringene benyttes, vil således være viktige faktorer for å belyse problemstillingen.

2.4 Avgrensning

Denne avhandlingen er avgrenset til å omfatte ordinære forvaltningsorganer (bruttobudsjetterte virksomheter) og forvaltningsbedrifter i staten. Bruttobudsjetterte virksomheter og forvaltningsbedrifter kjennetegnes blant annet ved at de er pålagt å avgi månedlig rapportering til statsregnskapet etter kontantprinsippet, og at inntekter og utgifter som hovedregel skal rapporteres på ulike kapitler og poster i statsregnskapet, i henhold til bruttoprinsippet. Bruttobudsjetterte virksomheter og forvaltningsbedrifter kan velge å føre sitt interne virksomhetsregnskap etter de statlige regnskapsstandardene, men har fortsatt krav til rapportering etter kontantprinsippet til statsregnskapet.

Avhandlingen omfatter ikke forvaltningsorganer med særskilte fullmakter (nettobudsjetterte virksomheter). Nettobudsjetterte virksomheter kjennetegnes blant annet ved at de ikke har samme krav til rapportering etter kontantprinsippet.

Figur1 viser organiseringen av offentlig sektor i Norge, og det er merket av til høyre hvilke virksomheter som er omfattet av i denne avhandlingen.



Figur 1 Organisering av offentlig sektor

Kilde: NOU 2015:14

2.5 Begrunnelse for valg av tema

Regnskapsførsel, rapportering og økonomistyring i statlige virksomheter i Norge har tradisjonelt vært basert på kontantprinsippet, og fokus har vært rettet mot budsjettstyring og rapportering til statsregnskapet.

I de senere årene har det pågått en utvikling både nasjonalt og internasjonalt, og flere land har innført regnskapsprinsipper tilsvarende det som benyttes i privat sektor. Disse prinsippene har i tillegg til fokus på likvide transaksjoner også fokus på periodisering av kostnader og inntekter, regnskapsføring av forpliktelser og synliggjøring av balanseverdier. En av årsakene til denne utviklingen har vært at man i de senere årene har fått et sterkere fokus på regnskapet som redskap i den interne økonomistyringen, og ikke bare som redskap for budsjettstyring og rapportering. Dette er også bakgrunnen for at det ble innført en obligatorisk artskontoplan.

De siste års endringer i krav til økonomistyring, regnskapsføring og rapportering har vært ressurskrevende for mange virksomheter. For virksomheter som har innført SRS er det særlig etablering av åpningsbalansen som har vært krevende. Videre har det for mange virksomheter vært krevende å skulle styre etter to prinsipper (kontant og SRS). For at endringene skal føre til en positiv kost-nytte effekt for staten er det en forutsetning at virksomhetene og deres fagdepartementer er i stand til å nyttiggjøre seg av tilgangen på ny styringsinformasjon.

Gjennom min jobb har jeg bistått en rekke statlige virksomheter med implementering av endringene (kontoplan, SRS, årsregnskap). Mange statlige virksomheter synes det har vært krevende å benytte den nye økonomiske styringsinformasjonen på en god måte. Det vil derfor være interessant å gjøre en grundig studie av hvordan utvalgte økonomiledere opplever at endringene har påvirket økonomistyringen.

2.6 Tidligere studier og forskning på feltet

Tidligere forskning har beskrevet og analysert periodiseringsprinsippet i statlig sektor i Norge, og videre bidratt til en generell innsikt i regnskapsendring. Gårseth-Nesbakk fokuserte på hvilke endringer som er gjort i regnskapssystemet, hvordan endringene ble introdusert og implementert, og hvordan institusjonene og brukerne ble involvert i prosessen (Gårseth-Nesbakk, 2007). Van Nguyen har i sin studie undersøkt om ulike statlige virksomheter etterspør samme type regnskapsinformasjon etter implementering av nye regnskapsstandarder (Van Nguyen, 2008). Bruvoll og Sjøthun foretok har foretatt en gjennomgang av hvordan de nye statlige regnskapsstandardene (SRS) påvirker brukernes oppfattelse av regnskapet. De tok særskilt for seg hvordan NTNU og Høgskolen i Sør-Trøndelag oppfattet regnskapets kvalitet etter innføring av SRS i universitets- og høyskolesektoren (Bruvoll, Kari og Sjøtun, Kaja Fjærli, 2010). En masteravhandling av Bae har sett nærmere på i hvilken grad statlige virksomheter har nytte av bruk av periodiseringsprinsippet for styringsformål. Hun har sett nærmere på forskjellen mellom periodiserte regnskaper og regnskaper basert på kontantprinsippet, og i hvilken grad en endring fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet kan føre til endrede økonomistyringsmuligheter for statlig sektor. Hun har også knyttet standard kontoplan opp mot bruken av føringsprinsippene (Bae, 2012). Laugen har foretatt en studie av erfaringer med Forsvarets innføring av SRS (Laugen, 2016).

Denne oppgaven tar et skritt videre ved å se på hvordan økonomistyringen er påvirket av de siste års endringer hvor SRS kun er en av tre viktige endringer. Denne oppgaven vil således se på problemstillingen i et noe bredere perspektiv hvor endring av regnskapsstandarder er en av flere viktige elementer. Dette gir mulighet til å studere noe det er forsket lite på tidligere.

2.7 Avhandlingens oppbygging

Avhandlingen er bygget opp i syv kapitler. Første kapittel gir en kort innledning til studiens fagområde. Kapittel 2 gir en presentasjon av problemstillingen, herunder avhandlingens tema og teoretiske utgangspunkt, formulering av problemstillingen, avgrensning, begrunnelse for valg av tema, tidligere forsknings på området og studiens oppbygging.

Kapittel 3 beskriver den faglige utviklingen for økonomistyring i staten på en utfyllende måte. Her legges det vekt på de tre sentrale endringene som jeg har beskrevet i presentasjon av problemstilling i kapittel 2. Kapittel 4 er denne avhandlingens teorikapittel og gir en beskrivelse av teorier som er valgt for å belyse problemstillingene og som benyttes for å utvikle kunnskap om hvordan statlige økonomiledere opplever endringer og kvalitet på økonomistyring.

Kapittel 5 beskriver metodeverk for studien, dvs. hvordan jeg har konstruert, analysert og tolket det empiriske materialet. Her kobles også de aktuelle problemstillingene mot valgt teori. Til slutt i dette kapitlet har jeg drøftet kvaliteten i studien. I kapittel 6 gis det en presentasjon og analyse av de empiriske funn i studien. Dette er en deskriptiv problemstilling og det vil derfor ikke blir gjennomført noen omfattende dataanalyse av de data som er samlet inn. I dette kapitlet vil jeg også analysere empiriske funn opp mot de teoretiske perspektivene som er beskrevet i kapittel fire. Her vil jeg forsøke å belyse utviklingen i statlig økonomistyring i et teoretisk perspektiv.

Kapittel 7 gir en oppsummering av avhandlingens hovedkonklusjoner, herunder en besvarelse av oppgavens hovedproblemstilling. Kapittel 7 gir også en nærmere refleksjon om avhandlingens holdbarhet, relevant og gyldighet.

For å forstå økonomilederes opplevelse av hvordan statlig økonomistyring har utviklet seg de siste årene er det lagt stor vekt på empiri. Selv om teori kan bidra til å forklare den generelle utviklingen på området, vil det være koblingen mellom teori og empiri som vil kunne gi de beste indikasjonene på hvilke effekter endringene har hatt på økonomistyringen.

3. Økonomistyring i staten

Jeg har i kapittel 1 gitt en kort beskrivelse av overordnet tema for oppgaven og videre har jeg i kapittel 2 formulert problemstillingen «Hvordan opplever statlige økonomiledere at de siste års endringer i krav til økonomistyring i staten har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter». I dette kapitlet gis det en beskrivelse av sentral begrepsbruk i avhandlingen og videre en mer omfattende redegjørelse for utviklingen på fagområdet de siste ti årene.

3.1 Begrepsavklaring

Dette kapitlet gir en kort beskrivelse av ulike begreper som vil være sentrale i avhandlingen.

Statlig virksomhet – en statlig virksomhet er en del av statsforvaltningen og staten som juridisk person, og er i motsetning til statlige selskaper ikke et selvstendig rettssubjekt.

Bruttobudsjettert virksomhet - Bruttobudsjettert virksomhet er en annen benevning for det som kalles et ordinært forvaltningsorgan. Bruttobudsjettert henviser til at det treffes særskilte budsjettvedtak for utgifts- og inntektssiden, og at alle utgifter og inntekter også skal rapporteres separat. Bruttobudsjetterte virksomheter som oppnår inntekter utover det som er budsjettert, kan ikke disponere disse fritt uten at det foreligger en såkalt «merinntektsfullmakt». Bortfall av budsjetterte inntekter vil ikke ha direkte påvirkning på utgiftsbevilgningen med mindre det eksisterer en merinntektsfullmakt. Bruttobudsjetterte virksomheter avgir månedlige rapporter til statsregnskapet basert på kontantprinsippet.

Nettobudsjettert virksomhet – Nettobudsjettert virksomhet er en annen benevning for det som kalles forvaltningsorgan med særskilte fullmakter. Disse virksomhetene har større økonomisk handlefrihet enn bruttobudsjetterte, fordi Stortinget kun vedtar hvor stort nettobidraget fra statskassen skal være. Virksomhetene kan i tillegg finansiere aktivitet med eksterne inntekter. Virksomhetene mottar en samlet bevilgning på post 50 i statsbudsjettet, og denne skal dekke netto utgifter og inntekter. Utgifter og inntekter sees i sammenheng og det er ikke krav om at disse skal behandles og rapporteres separat. Nettobudsjetterte virksomheter rapporterer ikke til statsregnskapet etter kontantprinsippet.

Forvaltningsbedrift – Forvaltningsbedrifter er kjennetegnet ved at deres driftsbudsjett er nettobudsjettet, og at Stortinget kun fatter vedtak om netto driftsresultat. Virksomhetene har derfor friere stilling til å påvirke omfang av virksomheten og sammensetning av produksjonen i forhold til ordinære forvaltningsorgan. Forvaltningsbedriftens investeringer bevilges med bruttobeløp i statsbudsjettet. Denne delen av aktiviteten er dermed mer bundet enn driften. Forvaltningsbedrifter avgir månedlige rapporter til statsregnskapet basert på kontantprinsippet.

Kontantprinsippet – utgifter og inntekter skal tas med i statsbudsjettet for det året de antas å bli kontant betalt. Et regnskap ført etter kontantprinsippet skal bare inkludere utgifter som er kontant betalt ut av bank og inntekter som er kontant innbetalt på bankkonto innenfor en gitt regnskapsperiode. Et regnskap etter kontantprinsippet inkluderer ikke periodiseringsposter. Det gjøres ingen aktivering av anleggsmidler i et regnskap etter kontantprinsippet.

Kontantregnskap – aggregering av regnskapsinformasjon etter kontantprinsippet. Benyttes som grunnlag for rapportering til Statsregnskapet. Forbruk i henhold til kontantprinsippet er grunnlag for måling opp mot tildelte midler i Statsbudsjettet.

Virksomhetsregnskap – virksomhetens interne regnskap. Virksomhetsregnskapet omfatter både kontante transaksjoner og periodiseringstransaksjoner, men kan også omfatte interimposter. Virksomhetsregnskapet danner grunnlaget for virksomhetens komplette årsregnskap, og er basis for interne styringsrapporter.

Standard kontoplan – skal vise virksomhetenes inntekter, utgifter, eiendeler og gjeld gruppert etter art. Standard kontoplan er obligatorisk, og virksomhetene skal bokføre i sitt regnskap på kontoene i standard kontoplan, og rapportere til statsregnskapet etter samme kontoplan.

SRS - statlige regnskapsstandarder. Finansdepartementet har fastsatt 11 statlige regnskapsstandarder. Disse standardene inneholder regler om hvordan statlige virksomheter skal utarbeide og presentere sitt virksomhetsregnskap. Standardene er laget med utgangspunkt i periodiseringsprinsippet.

Gul bok – Regjeringens forslag til Statsbudsjettet kalles ofte «Gul bok» på grunn av den gule forsiden. Den offisielle betegnelsen er *Prop. 1 S*.

3.2 *Utvikling innen statlig økonomistyring*

Regnskapsførsel, rapportering og økonomistyring i statlige virksomheter i Norge har tradisjonelt vært basert på kontantprinsippet, og fokus har vært rettet mot budsjettstyring og rapportering til statsregnskapet. Som redegjort for i kapittel 1 og 2 har det de siste årene pågått et omfattende endringsarbeid med standardisering av regnskapsføring, rapportering og styring for statlige virksomheter i Norge.

Den formelle forankringen av statens regnskapsførsel ligger i Stortingets bevilgningsreglement §13 og i utdypende bestemmelser fra Finansdepartementet. I forbindelse med innføring av regelverk for økonomistyring i staten i 1996 fikk virksomhetene et klarere ansvar for sin egen økonomiforvaltning, herunder rapportering til statsregnskapet og ansvar for egen regnskapsføring og internt virksomhetsregnskap. I 1996 kom det også krav om bruk av moderne økonomisystemer, og det ble åpnet opp for at virksomhetene i internregnskapet kunne supplere kontantposteringene med posteringer etter andre prinsipper ved behov.

En konsekvens av dette var at det ble variert praksis i statlige virksomheter, og det ble vanskeligere å tilpasse alternative modeller og løsninger til statlige forhold. Samtidig var det flere statlige virksomheter som slet med å etterleve de innskjerpede og utvidede kravene som det nye økonomiregelverket innebar. Det var flere tilfeller av brudd på regnskapsbestemmelsene, i tillegg til ulik regnskapspraksis. Dette, sammen med et ønske om standardisering av regnskapene, skapte et større fokus på regnskap og kompetansebygging innenfor regnskap og økonomistyring i staten (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Mauland, 2012, s. 269).

Som tidligere beskrevet har de mest omfattende endringene vært innføring av en obligatorisk standard artskontoplan, krav om utarbeidelse av en standardisert årsrapport og anbefaling om bruk av statlige regnskapsstandarder (SRS).

3.2.1 Innføring av standard kontoplan

I 2010 ble det vedtatt en standardisert artskontoplan for statlige virksomheter. Kontoplanen ble obligatorisk for alle statlige virksomheter fra regnskapsåret 2014. Kontoplanen er utarbeidet med utgangspunkt i Norsk standard kontoplan (NS 4102), og tilpasset statlige virksomheters behov for aggregert regnskapsinformasjon.

Formålet med standard kontoplan er å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter og departementenes styring av underliggende virksomheter. Kontoplanen skal også legge til rette for sammenlikninger internt og på tvers av statlige virksomheter, og skal gi et bedre grunnlag for kjennskap til utgiftsstrukturen i virksomhetene og i staten samlet sett. En felles standard kontoplan bidrar også til å øke kvaliteten på virksomhetens regnskapsføring.

Krav om bruk av standard kontoplan er nedfelt i økonomiregelverket, og detaljerte krav og retningslinjer fremgår av Finansdepartementets rundskriv «R-102 Standard kontoplan for statlige virksomheter».

3.2.2 Krav om utarbeidelse av en standardisert årsrapport

Som et ledd i mer helhetlig og ensartet styring og rapportering ble det i 2013 vedtatt at alle statlige virksomheter, med virkning fra regnskapsåret 2014, skulle avlegge obligatorisk årsrapport og årsregnskap etter nye felles krav.

Kravet om obligatorisk utarbeidelse og avleggelse av virksomhetenes årsregnskap tatt inn i økonomiregelverket, og det er fastsatt egne krav for standardiserte årsrapporter og årsregnskap for alle statlige virksomheter. Formålet som ble satt for innføring av årsrapport var å legge bedre til rette for strategisk styring, gi bedre grunnlag for sammenligninger over år og på tvers av virksomheter, gjøre innholdet lettere tilgjengelig for brukerne, og gi grunnlag for vurdering av virksomhetenes måloppnåelse.

Årsrapporten er ved siden av tildelingsbrev og instruks for virksomheten det viktigste styringsdokumentet mellom virksomhet og departement. Videre er årsrapporten et viktig

underlag for departementets rapportering til Stortinget. Årsrapporten skal være et dokument der virksomheten drøfter sammenhengene mellom egen ressursdisposisjon og produkt- og tjenesteleveranser for året, opp mot forventede og observerte bruker- og samfunnseffekter iht. virksomhetens samfunnsoppdrag.

Detaljerte krav og retningslinjer for statlige virksomheters årsrapport er beskrevet i DFØS veiledningsnotat – Årsrapport for statlige virksomheter. Videre er detaljerte krav til statlige virksomheters årsregnskap (som er en obligatorisk del av årsrapporten) regulert i Finansdepartementets rundskriv «R-115 Utarbeidelse og avleggelse av statlige virksomheters årsregnskap».

3.2.3 *Anbefaling om bruk av statlige regnskapsstandarder (SRS)*

I forbindelse med Andreassen-utvalgets «NOU 2003:6 Hva koster det?», ble utprøving av periodisert regnskap på virksomhetsnivå igangsatt, og det ble utviklet egne norske regnskapsstandarder for periodisert virksomhetsregnskap i statlige virksomheter.

De statlige regnskapsstandardene (SRS) ble fastsatt som anbefalte, men ikke obligatoriske regnskapsstandarder fra 1.1.2010. Standardene er utarbeidet med utgangspunkt i regnskapsloven og de norske regnskapsstandarder (NRS). Siden det på mange områder er vesentlige forskjeller mellom de rammebetingelser som gjelder for statlige virksomheter og de som gjelder for private virksomheter er SRS tilpasset de statlige rammebetingelsene. I denne forbindelse er det sett hen til løsninger som er valgt i de internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS), og hvilke løsninger som er valgt i land som Sverige og Danmark. Formålet med de statlige regnskapsstandardene er å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter. Informasjonen skal kunne brukes i virksomhetens interne styring og i departementenes styring av underliggende virksomheter. DFØ uttaler at de statlige regnskapsstandardene legger til rette for mer effektiv ressursbruk ved å gi informasjon om kostnader, som virksomheten kan koble til informasjon om ulike aktiviteter, tjenester og effekter. Standardene skal gi et bedre grunnlag for sammenlignbarhet og en bedre oversikt over virksomhetens eiendeler og gjeld.

Fra 2016 ble SRS gjort obligatorisk for alle statlige virksomheter som har valgt å føre sitt virksomhetsregnskap etter andre prinsipper enn kontantregnskapet. I praksis vil dette si at alle nettobudsjetterte virksomheter og forvaltningsbedrifter nå er pålagt å benytte SRS i sitt internregnskap. Bruken av SRS er regulert i Finansdepartementets rundskriv «R-114 Bruk av de anbefalte statlige regnskapsstandardene i virksomhetsregnskapet».

I «NOU 2015:14 Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring», anbefalte det såkalte Børmerutvalget at det burde bli obligatorisk for statlige virksomheter å avlegge virksomhetsregnskapet etter de statlige regnskapsstandardene (SRS). Videre ble det anbefalt at rapportering av periodisert informasjon fra virksomhetsregnskapet gjøres obligatorisk, sammen med kontantbasert informasjon til statsregnskapet. Til sammen 15 virksomheter gav sitt svar til den påfølgende høringen. Av de 15 respondentene var tre negative til obligatorisk innføring av SRS, ni så både fordeler og ulemper, mens tre var positive. Gjennomgående mente departementene at nytteeffekten av obligatorisk SRS er overvurdert på virksomhetsnivå, mens kostnadene er undervurdert. Finansdepartementet konkluderte med at de ønsker å arbeide videre med tiltak for forenkling og publisering for å øke nytten og redusere kostnadene forbundet med bruk av de statlige regnskapsstandardene i virksomhetene før de eventuelt tar stilling til en obligatorisk innføring. I DFØs tildelingsbrev for 2017 fremgår det at DFØ skal bistå departementet i å arbeide med tiltak med sikte på å øke nytten og redusere kostnadene ved bruk av SRS.

Tabell 1 under viser anvendelse av regnskapsprinsipper i virksomhetsregnskapene for regnskapsåret 2016.

	Antall virksomheter	Kontantprinsippet slik det fremgår av Økonomiregelverket	Periodiseringsprinsippet i henhold til de statlige regnskapsstandardene (SRS)	Annet*
Departement	16	15	1	0
Ordinært forvaltningsorgan	144	124	20	0
Forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	39	0	39	0
Forvaltningsbedrift	5	1	2	2
Sum	204	140	62	2

Tabell 1 Oversikt over regnskapsprinsipper i statlige virksomheter 2016

(Kilde www.dfo.no)

4. Teori

I dette kapitlet skisserer jeg det teoretiske rammeverket for avhandlingen, som er empirisk orientert. Teorier er valgt på bakgrunn av en vurdering av de ulike teoriernes relevans for den aktuelle problemstillingen som skal belyses i avhandlingen. Teoriene vil være et bakteppe for avhandlingen, og alle observasjoner og funn vil bli tolket i lys av teoriene. Teoribruken vil således være forklarende.

Det teoretiske rammeverket skal bidra til å forstå de empiriske funn, og således med å besvare problemstillingen. For å forstå informantenes erfaringer og handlinger i praksis er det nyttig å forstå de teoretiske perspektivene som ligger bak handlingene, og hva som kan bidra til å forklare disse.

4.1 *Teori som hjelpemiddel*

Virksomhetenes fagdepartement er en viktig premissgiver i virksomhetenes arbeid med å tilpasse seg nye krav og retningslinjer. Prinsipal-agent teori vil bli benyttet for å belyse forholdet mellom overordnet departement og den enkelte virksomhet. Prinsipal-agent teori kan bidra til å belyse ulike styringsfilosofier, hvordan økonomisk informasjon blir benyttet i styringssammenheng, og videre til å analysere og forklare funn knyttet til om prinsipalen og agenten har samme opplevelse av hvordan endringene har påvirket økonomistyringen.

Kontekstbasert teori knyttet til økonomistyring vil bli benyttet for å øke forståelsen av regnskap og økonomistyring som virkemidler i offentlig styring. Kvalitet på og bruk av økonomisk styringsinformasjon avhenger i hovedsak av om brukerne har evne til å forstå den informasjonen som regnskapet gir. Forståelse er derfor en viktig faktor i forbindelse med brukerspesifikke kvaliteter, og brukerne må forstå og håndtere informasjonen for å kunne ha nytte av den og presentere den på en hensiktsmessig måte for de øvrige brukerne (Mellempvik & Bourmistriv, Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap; Sentrale utfordringer og konsekvenser, 2002). Jeg vil også bruke institusjonell teori for å beskrive hvordan regnskap og økonomistyring i staten har utviklet seg i en isomorf retning.

4.2 *Prinsipal-agent teori*

Økonomistyring er et område med sterk normdannelse, og det er naturlig å benytte normativ teori for å belyse hvordan regnskap og styringsinformasjon benyttes til beslutning og kontroll i virksomhetene og deres eierdepartement. Normativ teori kan belyse hvordan styringsinformasjonen kan bidra til å redusere usikkerhet, regulere kontroll og bidra til effektive beslutninger, både i departementene og i de aktuelle virksomhetene.

Prinsipal-agent teori kan bidra til å forstå de utfordringene departementene står overfor for å kunne lykkes med styringen av statlige virksomheter. Det inngås en kontrakt mellom prinsipal og agent, der oppgavene blir delegert fra prinsipalen til agenten: Sistnevnte utfører tjenester og handler på vegne av prinsipalen og skal ivareta prinsipalens interesser (Opstad, 2016, s. 255).

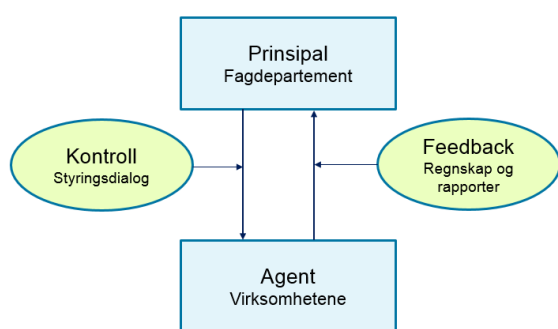
Utfordringen i prinsipal-agent relasjoner kan være at agenten ikke nødvendigvis handler ut fra prinsipalens ønsker og interesser. Agenten vil også ha egne interesser som ønskes ivare tatt. Agenten vil som regel ha et informasjonsfortrinn i forhold til prinsipalen, da agenten vil sitte på førstehåndsinformasjon og således kontrollerer informasjonsflyten som går til prinsipalen.

Det kan være flere årsaker til at prinsipalen og agenten ikke alltid har samme mål og interesser, og til at agenten ikke alltid retter seg etter de instruksjoner som er gitt av prinsipalen. Opstad beskriver seks ulike faktorer som spiller inn her (Opstad, 2016, s. 256);

1. Helhetsvurdering – Prinsipalen har et mer overordnet ansvar. Han ser de ulike virksomhetene i sammenheng og legger mer vekt på de overordnede målene og på en helhetlig vurdering.
2. Nærhet til brukerne – Agenten har nærmere kontakt med brukergruppene og legger mer vekt på behovene de har. Agenten kan være mer knyttet til sin profesjonsutdanning, mens prinsipalen konsentrerer seg om administrasjon og har sin styrke der.
3. Egeninteresse – Agenten er opptatt av å realisere egne personlige interesser. Prinsipalen kan være mer opptatt av makt og imperiebygging.
4. Forskjellig virkelighetsoppfatning – Prinsipalen og agenten har ulik oppfatning om hva behovene er, hvordan situasjonen er, og hva som trengs av tiltak for å komme videre.
5. Ulik holdning til risiko – Enten prinsipalen eller agenten tør kanskje ikke satse på nye ting, men vil holde seg til de gamle og kjente.

6. Målforskyving – På grunn av endringer som skjer over tid, er det nødvendig å justere oppgaver og målsettinger. Noen av aktørene er mer lojale enn andre, eller har mer kunnskap om hva som trengs av endringer, og vet hvordan kursen må justeres. En annen grunn til at det blir målforskyving, er at ikke alle oppgaver til en virksomhet kan operasjonaliseres. I offentlig virksomhet er det også mange prinsipaler og agenter samtidig, og en prinsipal vil kunne ha mange agenter under seg, agenter som ikke nødvendigvis taler med en tunge eller går i takt. Det innebærer at prinsipalen styrer på ulik måte avhengig av den enkelte agenten.

De siste års endringer i rammevilkårene for statlig økonomiforvaltning er operasjonalisert i Finansdepartementets ulike krav til departementer og underliggende virksomheter. Fagdepartementene har, sammen med Riksrevisjonen, et ansvar for å følge opp at underliggende virksomheter følger opp kravene i Bevilgningsreglementet og det øvrige økonomiregelverket. Forholdet mellom det enkelte fagdepartement og underliggende virksomheter kan belyses ut fra prinsipal-agent-teori. I tillegg til tildelingsbrev og den ordinære styringsdialogen vil årsrapporter og årsregnskap ha en viktig rolle i dette forholdet, da både regnskap og verbal rapportering vil fungere som en kontroll- og feedbackmekanisme, hvor fagdepartementet som prinsipal overvåker og kontrollerer virksomhetene som agenter, og på denne måten sikrer at virksomheten handler ut fra departementets interesser, krav og behov.

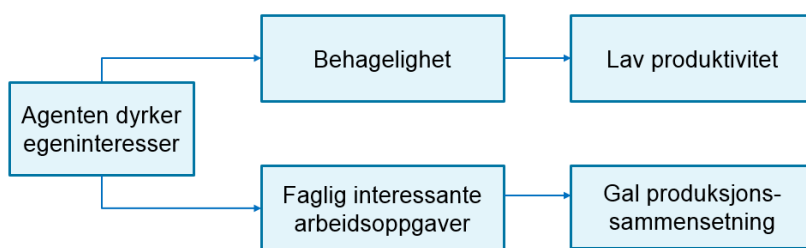


Figur 2 Prinsipal-agent relasjon i min problemstilling

Regnskapene til virksomhetene har en avgjørende rolle i dette forholdet da dette fungerer som en viktig kontrollmekanisme hvor departementet har mulighet til å overvåke virksomhetens økonomiske resultater. På samme måte har også budsjettet en avgjørende rolle da dette

sammen med tildelingsbrevet gir overordnede rammer og retningslinjer for hvordan prinsipalen ønsker at agenten skal handle gjennom det kommende budsjettåret.

Prinsipalen vil særlig forsøke å motvirke at agenten handler ut fra egeninteresser. Dersom agenten handler ut fra egeninteresser vil det kunne få konsekvenser som ikke er i tråd med prinsipalens ønsker. Tildelingsbrevet gir retningslinjer for hva virksomheten skal utføre i kommende budsjettår, men det vil alltid være rom for tolkninger og prioriteringer som vil kunne gi agenten mulighet til også å handle ut fra egne interesser. Faglig prestisje og profesjonsbakgrunn gjør at virksomheten kan ha andre vurderinger enn departementet knyttet til hva som vil være gode prioriteringer for den aktuelle virksomheten.



Figur 3 Konsekvenser av agentens egeninteresser

Kilde: (Opstad, 2016)

Prinsipal-agent problemet er her spesielt knyttet til informasjonsflyt mellom eierdepartementet og underliggende virksomheter. Eierdepartementet vil ikke være direkte involvert i den operative styringen til virksomhetene, og det blir desto viktigere å få tilgang til god beslutningsinformasjon.

Sett fra det overordnede nivået foreligger det et agentproblem i den forstand at det ikke uten videre er slik at ledelsen og medarbeiderne i den organisasjonen som skal styres, i sin egenstyring prioriterer de samme mål og hensyn som dem som blir prioritert av det overordnede nivået. Det vil være mulig for virksomheten å bruke deler av ressursene som stilles til disposisjon til egne ambisjoner og realisering av egne verdier og interesser. Fra et overordnet styringsperspektiv er dette problematisk.

Statlige virksomheter har bedre informasjon om sitt spesialfelt enn overordnet departement. Dette er et fenomen som ikke alltid er like påaktet, men som kan lede til et ikke ubetydelig effektivitetstap. For departementene betyr det at de må være bevist på at de er avhengige av den informasjonen virksomhetene gir dem, og at denne avhengigheten må reduseres så mye som mulig for å hindre at etaten får et for sterkt informasjonsovertak. (Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 43).

Som påpekt i pkt. 2.3 vil virksomhetene ha tilgang på løpende økonomisk styringsinformasjon direkte fra sitt økonomisystem, mens departementet vil være avhengig av periodiske rapporter som er bearbeidet og tolket av virksomheten og presentert for departementet i henhold til det som er avtalt som en del av styringsdialogen. Etatsstyrer er avhengig av den styringsinformasjonen som virksomheten produserer for rapportering til departementet, og informasjonen er således bearbeidet og tolket av virksomheten før den tilflyter departementet. Her ligger det en kilde til asymmetrisk tilgang på informasjon mellom prinsipal og agent.

4.3 Kontekstbasert teori – Økonomistyring

Økonomistyring betyr å forvalte knappe ressurser slik at man oppnår best mulig resultat (Hansen og Nergaard, 2006, s 34). Vi må velge å prioritere hvilke oppgaver vi skal løse, og hvilke oppgaver vi ikke skal prioritere å løse.

Økonomistyring defineres ofte til å inkludere de prosesser eiere og ledere av virksomheter bruker for å nå virksomhetens mål på en effektiv måte. Det betyr at økonomistyringen både har et målformulerende, kommuniserende, lederorientert og analytisk perspektiv som – i prinsippet – må knyttes sammen slik at organisasjonen som helhet blir målorientert. Denne definisjonen møter en del utfordringer når det gjelder økonomistyring i offentlig sektor. For det første har ikke offentlig tjenesteproduserende virksomheter som formål å maksimere overskudd eller økonomisk resultat. Målet for offentlig virksomhet er å realisere velferdspolitiske og samfunnsmessige mål innenfor det tjenesteområdet organisasjonen har ansvaret for, og innenfor de inntektsrammer som disponeres. Denne målsetningen er i langt mindre grad målbar; noe som gjør økonomistyringen mer kompleks (Nyland, Kari; Pettersen, Inger Johanne, 2010).

Økonomiregelverket er en felles instruks for departementene og de underliggende virksomhetene i statsforvaltningen. Økonomiregelverket består av et reglement med tilhørende bestemmelser, retningslinjer og rundskriv. Reglement for økonomistyring i staten har som formål å sikre at

- a) Statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger
- b) Fastsatte mål og resultatkrav oppnås
- c) Statlige midler brukes effektivt
- d) Statens materiell verdier forvaltes på en forsvarlig måte

Direktoratet for økonomistyring (DFØ) er fagmyndighet på økonomiforvaltning i statlige virksomheter i Norge. DFØ uttaler på sin hjemmeside at det er økonomireglementets formål som gir rammene for økonomistyring i staten; *«For at statlege verksemder i større grad skal kunne etterleve krava i økonomireglementet om effektiv ressursbruk, er det viktig at økonomiske data blir brukte i styringa».*

Statsregnskapet og virksomhetenes regnskap vil til sammen være viktige verktøy for effektiv økonomistyring i virksomhetene. Utøvelse av en god og forsvarlig økonomistyring er vesentlig for at virksomheten skal kunne oppfylle kravene i økonomireglementet.

Min praksiserfaring har vist at Danmark er et land hvor det er lagt stor vekt på å både teoretisk og praktisk arbeid knyttet til utvikling av økonomistyring i offentlig sektor.

Moderniseringsstyrelsen i Danmark har i samarbeid med Deloitte arbeidet med å bedre økonomistyringen i offentlig sektor. Som utgangspunkt har de beskrevet at en helhetlig økonomi- og virksomhetsstyring i staten skal ha fire overordnede styringsformål:

1. **Budsjettstyring.** Styringen skal sikre at de fastsatte budsjetter overholdes, uansett finansieringsform. I vurderingene legges det blant annet vekt på om budsjettet er basert på eksplisitte budsjetteringsforutsetninger, og om det i budsjettoppfølgingen er fokus på reelle avviksforklaringer, dvs. om aktivitets- og kostnadsbildet har utviklet seg annerledes enn forutsatt, og om styringsinformasjonen gir grunnlag for å vurdere dette.

2. **Sammenheng mellom økonomi og resultater.** Styringen skal fokusere på effekt og resultater av de utførte oppgaver og aktiviteter, herunder de økonomiske forhold knyttet til disse. Denne informasjonen skal gi grunnlag for prioriteringsbeslutninger og effektivitetsvurderinger. Vurderingene skal holdes opp mot en forventning om at det i fremtiden vil bli stilt større krav til effekter og resultater, og at det i kontraktstyringen skjer en reell økonomisk innsparing.
3. **Prioritering.** Økonomi- og virksomhetsstyringen skal skape grunnlag for prioriteringer og løpende endringer i ressursallokeringen basert på en gjennomsiktighet i økonomien og en synliggjøring av ledelses handlefrihet. Det forutsetter blant annet at det i den økonomiske planleggingen arbeides systematisk med budsjett- og regnskapsanalyser i et flerårig tidsperspektiv, at endringer i aktivitetsnivåer identifiseres og prognostiseres, og videre at det er klarhet knyttet til lov- og avtalemessige bindinger.
4. **Produktivitet og effektivitet.** Styringen skal sikre at oppgavene løses kostnadseffektivt og med høy produktivitet. Vurderingene skal holdes opp mot hvorvidt virksomhetene har etablert et klart bilde av kostnadsstrukturen, og om kjennskap til aktivitetenes kostnader benyttes aktivt av ledelsen til å styrke produktivitet og kostnadseffektivitet. (Deloitte, God økonomistyring, 2016)

Opstad (2016, s. 239) påpeker at økonomistyring sier noe om evnen ledelsen har til å styre virksomheten på en slik måte at ressursene utnyttes best mulig. Med styring tenker vi på følgende dimensjoner:

- Å være i stand til å prioritere (prioriteringsevne)
- Å være i stand til å påvirke aktiviteten eller å endre kurs (påvirkningsgrad)
- Å ha oversikt
- Å ha kontroll
- Å holde seg innenfor gitte rammer
- Å være i stand til å utnytte ressursene på en god måte

Den viktigste forskjellen mellom økonomistyring i statlige virksomheter og økonomistyring i private virksomheter er kravet om at statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Utover dette vil grunnlaget for en vurdering av økonomistyring være relativt sammenfallende.

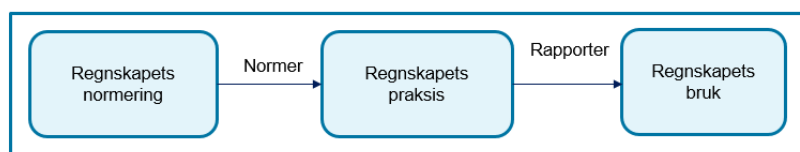
En av problemstillingene i denne oppgaven er å vurdere utviklingen i kvalitet på økonomistyringen. Kvalitet defineres ofte som evnen til å tilfredsstille en kunde eller brukes krav og forventninger på et spesielt område. Definisjonen av kvalitet henger således tett sammen med det området man skal vurdere kvaliteten på. Kvalitet på økonomisk styringsinformasjon avhenger som tidligere nevnt av om brukerne har evne til å forstå den informasjonen som regnskapet gir. Forståelse er derfor en viktig faktor og brukerne må forstå og håndtere informasjonen for å kunne ha nytte av den og presentere den på en hensiktsmessig måte for de øvrige brukerne (Mellemvik & Bourmistriv, Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap; Sentrale utfordringer og konsekvenser, 2002). For å definere kvalitet har jeg i denne avhandlingen valgt å se hen til hvordan andre forskere og institusjoner har valgt å definere og måle økonomistyring som kvalitet. Det kan skilles mellom teknisk kvalitet og opplevd kvalitet. Kvalitet i denne avhandlingen vil ta utgangspunkt i opplevd kvalitet. Basert på dette har jeg her definert tre sentrale faktorer som vil bli benyttet til å vurdere kvaliteten på økonomistyring i statlige virksomheter;

- Budsjetting (oversikt, kontroll og budsjettoverholdelse)
- Prioriteringsevne (mål- og resultatkrav)
- Ressursutnyttelse (produktivitet og effektivitet)

Kvalitet på økonomistyring vil således bli vurdert ut fra i hvilken grad brukerne opplever at de evner å benytte økonomisk informasjon til budsjetting, prioriteringer og ressursutnyttelse. Faktorene vil bli benyttet til å operasjonalisere problemstillingen slik at jeg kan vurdere hvordan statlige økonomiledere opplever at de siste års endringer i krav til økonomistyring har påvirket økonomistyringen.

4.4 Isomorfisme – utvikling av regnskapets rammeverk

Regnskapet er et viktig rammeverk for økonomistyring. Regnskap blir ofte definert som et system som har til oppgave å registrere, måle, vurdere og rapportere forretningstilfeller. Et komplett regnskapsbegrep omfatter også regnskapets normdanning og anvendelse. Et utvidet regnskapsbegrep inneholder derfor tre deler – regnskapet normering, regnskapets praksis og regnskapets bruk (Mellemvik & Olson, Regnskap i forandring, 1996, s. 11).



Figur 4 Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk

Normene definerer rammevilkårene for regnskap, og i staten er dette regulert av Bevilgningsreglementet og økonomiregelverket. Normsystemet inneholder også den instans som kontrollerer regnskapet, i staten er dette Riksrevisjonen. Prinsippene og metodene som reguleres i regelverk og bestemmelser er således med å utvikle en normdannelse for regnskap i staten.

Både i forbindelse registrering av løpende transaksjoner og i forbindelse med sammenstilling av rapporter vil det oppstå valgsituasjoner knyttet til vurdering og klassifisering av regnskapsinformasjon. Normene vil her danne rammene for de valg som skal tas, men det vil også være behov for skjønnsmessige vurderinger. Disse vurderingene er grunnlaget for regnskapets praksis. Normdanningen resulterer i normer og regnskapets praksis resulterer i regnskapsrapporter (Mellemvik & Olson, Regnskap i forandring, 1996, s. 17).

Regnskapsrapportene utarbeides for regnskapets brukere. I denne forskningsoppgaven vil regnskapets brukere i første rekke være ledere på ulike nivåer i virksomheten og overordnet departement. Regnskapsrapportene er det viktigste bidraget til løpende økonomistyring, men er også viktig input til både virksomhetsstyring og etatsstyring. Forvaltningsbedrifter og bruttobudsjetterte virksomheter som har valgt å føre sitt virksomhetsregnskap etter SRS må forholde seg til både et periodisert regnskap og et regnskap etter kontantprinsippet. Regnskapets normering, bruk og praksis forholder seg derfor simultant til to ulike regnskapsprinsipper.

Regnskapets normering, praksis og bruk har i de siste årene utviklet seg i en isomorf retning. Både nye krav i lover og regler, fokus på behov for sammenligning med andre, og et inntog av nye profesjoner har bidratt til en slik utvikling.

Nyinstitutionell teori diskuterer begrepet institusjon og konsekvensene av det å tilhøre en organisasjon. En konsekvens av at statlige virksomheter tilhører et spesifikt felt og er regulert på samme måte, er at organisasjonene blir mer like hverandre (Eriksson-Zetterquist et al., 2014, s. 254). Teorien om at organisasjoner statlig blir mer like benevnes ofte som isomorfisme. DiMaggio og Powell (1991) skiller mellom tre ulike former for isomorfisme:

- Tvingende (regulativ) isomorfisme
- Imiterende isomorfisme
- Normativ isomorfisme

Med bølgen av New Public Management har offentlig sektor i større og større grad sett hen til løsninger som benyttes i privat sektor. De store endringene i økonomiregelverket i staten har ført til flere krav om standardisering og etterlevelse, og slik har det gjennom politisk og administrativ påvirkning utviklet seg en tvingende isomorfisme i statlig økonomiforvaltning. Med stadig større fokus på sammenligning mellom ulike statlige virksomheter har vi også sett et innslag av imiterende isomorfisme fordi en statlig virksomhet ofte ser hen til andre statlige virksomheter og ønsker å tilpasse seg dere løsninger. På denne måten kan de vinne legitimitet i feltet.

Tidligere var de fleste lederstillinger i staten, også økonomi- og revisjonsstillinger, besatt av jurister. De senere årene har disse rollene i større grad blitt besatt av medarbeidere med profesjonsutdanning innen økonomi og revisjon, noe som også bidratt til at private og offentlige løsninger for regnskap og økonomi stadig blir mer ensartet. Dette kan tolkes som normativ isomorfisme.

5. Metode

I denne studien skal jeg undersøke hvordan statlige økonomiledere opplever at endringer i regelverk og rammevilkår har påvirket statlig økonomistyring. Hensikten med dette kapitlet er å beskrive hvordan jeg har konstruert, organiserte og analyserte det empiriske materialet. På denne måten gir jeg en redegjørelse for hvordan jeg utviklet kunnskap om statlige økonomilederes opplevelser. Kapitlet avsluttes med en beskrivelse av kvaliteten ved studien.

5.1 *En fenomenologisk inngang til kunnskapsutvikling*

For å kunne studere hvordan økonomiledere i staten opplever statlig økonomiforvaltning har jeg tatt en fenomenologisk perspektiv på virkeligheten. Dette innebærer at jeg konstruerer en forståelse av hvordan andre erfarer økonomistyringen i staten (Johannesen, Tufte og Christoffersen, 2010, s. 29).

Valg av undersøkelsesopplegg vil ha store konsekvenser for undersøkelsens gyldighet (validitet), og undersøkelsesopplegget for denne studien er derfor tilpasset den aktuelle problemstillingen. For å utvikle kunnskap om statlige økonomilederes erfaring med utvikling i økonomistyring er jeg avhengig av et hensiktsmessig utvalg, dvs. et utvalg av informanter som har erfaring med bruk av standard kontoplan og statlige regnskapsstandarder, og utarbeidelse av obligatorisk årsrapport.

Fenomenet i denne avhandlingen er brukernes opplevelser, og jeg ønsker å gå i dybden på fenomenet økonomistyring og presentere en helhetlig analyse som gjør det mulig for meg å forstå hvordan andre opplever dette fenomenet. Informantenes opplevelser vil danne grunnlaget for analysen, og på denne måten kan jeg utvikle kunnskap i samsvar med avhandlingens hensikt. Opplevelser av og erfaring kan ikke kvantifiseres eller måles i tallstørrelser, og avhandlingen er derfor basert på kvalitativ metode. Kunnskapen som utvikles gir således ikke en absolutt sannhet, men en nyansert beskrivelse av økonomilederes opplevelser knyttet til endringene.

Som *kvalitativ design* betyr en fenomenologisk tilnærming å utforske og beskrive mennesker og deres erfaringer med, og forståelse av, et fenomen. *Meninger* er et nøkkelord fordi forskeren bestreber seg på å forstå meningen med et fenomen (handling eller ytring) sett gjennom en

gruppe menneskers øyne. Mitt mål i denne oppgaven er økt forståelse av økonomilederes opplevelse av endringene i statlig økonomistyring, dvs. økt forståelse av og innsikt i andres livsverden. (Johannesen, Tufte og Christoffersen, 2010, s. 82). Målet med denne forskningen, som fokuserer på individet, er å gripe enkeltmenneskets opplevelse, samtidig som jeg prøver å finne ut hvordan erfaringen av det samme fenomenet oppleves av flere enkeltindivider (Postholm, 2010, s. 41).

På dette grunnlaget har jeg benyttet en direkte metode hvor jeg ser direkte på hvordan utvalgte informanter opplever virkeligheten innenfor det aktuelle området. For å skaffe meg denne forståelsen har jeg valgt å gjennomføre individuelle intervjuer med økonomiledere i staten slik at jeg kan trekke mening ut fra informantens opplevelser.

Jeg vil utarbeide en beskrivelse av en opplevd virkelighet, og videre vil jeg ved hjelp av et metodisk og teoretisk utgangspunkt analysere beskrivelsen av virkeligheten. Det er et spesifikt sett av problemstillinger som står i fokus og ved hjelp av eksisterende teori skal jeg utvikle kunnskap om hvorfor virkeligheten har blitt som den har blitt.

5.2 Informanter

Fordi jeg ønsker å frembringe en detaljert og grundig forståelse både av hvordan virkeligheten oppfattes, og av hvordan ting henger sammen, er det hensiktsmessig å benytte et såkalt intensivt undersøkelsesopplegg med få enheter og flere ulike variabler. (Jacobsen, 2015, s. 106). Hensikten er å få frem ulike forståelser av ett og samme fenomen, og jeg har derfor valgt ut enkelte statlige virksomheter og departementer som grunnlag for å belyse fenomenet økonomistyring.

Individuelle intervjuer med representanter for utvalgte virksomheter og departementer er hovedkilden til empirisk informasjon i denne avhandlingen. For å få tilleggs kunnskap om andre økonomilederes opplevelse av samme fenomen har jeg i tillegg valgt å gjøre dokumentstudier av undersøkelser og dokumenter som inneholder relevante opplysninger.

5.2.1 Valg av informanter til intervjuer

Utvalgsundersøkelser tar utgangspunkt i at det finnes et stort antall enheter som man burde ha undersøkt for å få fullstendig oversikt. Som det fremgår i pkt. 2.4 har jeg valgt å forske på den delen av statsforvaltningen som inngår i staten som rettssubjekt, og alle virksomheter innenfor statsforvaltningen utgjør teoretisk sett den totale populasjonen for denne undersøkelsen. Ideelt sett hadde det vært ønskelig å undersøke alle virksomhetene, men dette er ikke et realistisk alternativ, hverken ut fra et tids- eller kostnadsperspektiv.

For å velge ut en gruppe virksomheter som det er hensiktsmessig å jobbe med har jeg definert inkluderings- og ekskluderingskriterier for valg av informanter. Jeg har hatt fokus på å definere hvilke trekk respondentene bør ha for å kvalifisere seg til å delta i undersøkelsen. De valgte kriteriene er styrt av problemstillingen, dvs. hva jeg som forsker ønsker å frembringe av informasjon (Jacobsen, 2015, s. 179). For å kunne gjennomføre mest mulig reelle sammenligninger har jeg valgt å konsentrere utvalget om ordinære forvaltningsorganer (bruttobudsjetterte virksomheter) og forvaltningsbedrifter. Disse virksomhetene har det til felles at de rapporterer til statsregnskapet etter kontantprinsippet.

Siden det er ønskelig å analysere virkningen av alle de tre vesentlige endringene i statlige rammevilkår har jeg valgt ut virksomheter som har tatt i bruk de statlige regnskapsstandardene (SRS). Virksomheter som kun fører regnskap etter kontantprinsippet er ekskludert fra populasjonen. For å teste om opplevelsen av endringene varierer med virksomheter art og størrelse valgte jeg virksomheter av ulik størrelse, og som ikke hadde spesielle likhetstrekk med hensyn til organisering og samfunnsoppdrag. Jeg ønsket også å se på erfaringer fra flere ulike departementsområder og valgte derfor virksomheter fra ulike departementsområder.

Følgende statlige virksomheter inngår i populasjonen ordinære forvaltningsorganer og forvaltningsbedrifter som pr. regnskapsåret 2016 førte sitt virksomhetsregnskap etter SRS:

Virksomhet	Type
Statens pensjonskasse forvaltningsbedrift	Forvaltningsbedrift
Statsbygg	Forvaltningsbedrift
Jernbaneløst	Ordinært forvaltningsorgan
Direktoratet for nødkommunikasjon (DNK)	Ordinært forvaltningsorgan
Direktoratet for økonomistyring	Ordinært forvaltningsorgan
Domstoladministrasjonen	Ordinært forvaltningsorgan
Forsvaret	Ordinært forvaltningsorgan
Forsvarsbygg	Ordinært forvaltningsorgan
Forsvarsmateriell	Ordinært forvaltningsorgan
Kirkerådet	Ordinært forvaltningsorgan
Kystverket	Ordinært forvaltningsorgan
Nasjonalbiblioteket	Ordinært forvaltningsorgan
Petroleumstilsynet	Ordinært forvaltningsorgan
Spesialenheten for politisaker	Ordinært forvaltningsorgan
Statistisk sentralbyrå	Ordinært forvaltningsorgan
Departementenes sikkerhet- og servicesenter	Ordinært forvaltningsorgan
Fiskeridirektoratet	Ordinært forvaltningsorgan
Folkehelseinstituttet	Ordinært forvaltningsorgan
Havforskningsinstituttet	Ordinært forvaltningsorgan
Husbanken	Ordinært forvaltningsorgan
Justervesenet	Ordinært forvaltningsorgan
Nasjonalt institutt for ernærings- og sjømatforskning	Ordinært forvaltningsorgan
Norges geologiske undersøkelse	Ordinært forvaltningsorgan

Tabell 2 Ordinære forvaltningsorganer og forvaltningsbedrifter som i 2016 fører regnskap etter SRS

(Kilde: dfo.no)

Med bakgrunn i ovennevnte ble følgende virksomheter valgt ut for gjennomføring av intervjuer;

- Fiskeridirektoratet
- Domstoladministrasjonen (DA)
- Direktoratet for nødkommunikasjon (DNK)
- Statsbygg

De fire utvalgte virksomhetene representerer tre ulike departementsområder; Nærings- og fiskeridepartementet, Justis- og beredskapsdepartementet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet. Virksomhetene er ulike i størrelse, oppgavesammensetning og kompleksitet. De er også lokalisert i ulike byer; Fiskeridirektoratet er lokalisert i Bergen, Domstoladministrasjonen i Trondheim og Direktoratet for nødkommunikasjon og Statsbygg i Oslo.

For å kunne få med etatsstyringsperspektivet har jeg også valgt å inkludere informanter fra to av departementene som har ansvar for etatsstyring av de utvalgte virksomhetene; Nærings- og fiskeridepartementet og Kommunal- og moderniseringsdepartementet.

For å få inn et overordnet perspektiv på opplevelsen av endringene har jeg valgt å inkludere DFØ som regelverksforvalter og ekspertorgan på statlig økonomistyring. I denne kapasiteten

gjør DFØ også egne undersøkelser og vurderinger på fagområdet, noe som gjør det særskilt interessant å inkludere dette perspektivet i avhandlingen.

5.2.2 Presentasjon av valgte informanter til intervjuer

Jeg tok kontakt med relevant økonomileder i Fiskeridirektoratet, DA, DNK og Statsbygg på e-post for å spørre om de kunne bidra med informasjon til en masteroppgave med tema statlig økonomistyring. Videre kontaktet jeg relevante kontaktpersoner i departementene og i DFØ. Etter å ha mottatt positiv respons på dette sendte jeg ny e-post med informasjon om undersøkelsen og anmodet om avtale for intervju. Jeg informerte om frivillig samtykke og anonymitet, og opplyste om at alle respondenter kunne trekke sitt samtykke uten å oppgi noen grunn.

Alle virksomhetene som ble valgt ut har innført standard kontoplan og SRS for mer enn et år siden, og alle har avlagt årsrapporter i henhold til kravene i Rundskriv R-115 for regnskapsårene 2014, 2015 og 2016.

Virksomhet	Driftskostnader	Driftsinntekter	Eksterne inntekter	Anleggsmidler	Årsverk	Andel eksterne inntekter
Fiskeridirektoratet	492 242 000	492 274 000	4 566 639	12 602 099	414	1 %
DA	4 364 019 951	4 364 019 951	2 156 006	346 452 879	1 813	0 %
DNK	1 575 267 769	1 506 631 116	335 954 756	2 254 200 619	101	22 %
Statsbygg	4 957 297 041	6 738 269 625	4 328 850 330	40 940 294 205	901	64 %

Tabell 3 Regnskapstall 2016 utvalgte virksomheter

(Kilde: Årsregnskap 2016)

Som det fremgår av tabellen over har de utvalgte virksomhetene svært ulike kostnads- og inntektsstruktur, og det vil være interessant å vurdere hvorvidt dette påvirker økonomilederenes opplevelse av hvordan endringene har påvirket økonomistyringen.

I tabellen under har jeg klassifisert de ulike virksomhetene etter fire kriterier;

- Størrelse målt etter totale driftskostnader
- Størrelse målt etter antall årsverk
- Andel eksterne inntekter
- Andel anleggsmidler

Kategoriseringen vil bli benyttet til å belyse om disse forholdene har betydning for hvordan de ulike virksomhetene opplever endringene som har skjedd de siste årene, og da spesielt endringer som følge av innføring av SRS.

Virksomhet	Størrelse målt etter driftskostnader	Størrelse målt i årsverk	Andel eksterne inntekter	Andel anleggsmidler
Fiskeridirektoratet	Liten	Liten	Lav	Lav
DA	Stor	Stor	Lav	Lav
DNK	Stor	Liten	Middles	Høy
Statsbygg	Stor	Middles	Høy	Høy

Tabell 4 Kategorisering av utvalgte virksomheter

Fiskeridirektoratet

Fiskeridirektoratet er et ordinært forvaltningsorgan (bruttobudsjettert virksomhet) underlagt Nærings- og fiskeridepartementet. Virksomheten har 414 årsverk og er fordelt på et hovedkontor og 21 andre lokasjoner. Direktoratets samfunnsoppdrag er å fremme lønnsom og verdiskapende næringsaktivitet gjennom bærekraftig og brukerrettet forvaltning av marine ressurser og marint miljø.

Fiskeridirektoratet benytter standard kontoplan og avlegger årsrapport og årsregnskap i tråd med kravene for statlige virksomheter. Direktoratet var en av de første statlige virksomhetene som prøvde ut periodiserte regnskapsprinsipper. De har ført sitt virksomhetsregnskap etter periodiserte prinsipper (SRS) siden 2005, og har benyttet periodiserte avdelingsbudsjetter fra 2006.

I Børmer-utvalgets rapport fremgår det at Fiskeridirektoratet er tilfreds med de løsninger som er etablert for økonomistyringen, og har fremhevet at sterk motivasjon, god kompetanse og ledelsesforankring har bidratt til en ukomplisert innføring (Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 165).

Domstoladministrasjonen

Domstoladministrasjonen (DA) er et ordinært forvaltningsorgan (bruttobudsjettert virksomhet) med eget styre. DA er uavhengig og kan ikke instrueres av noe departement, men justisministeren er parlamentarisk ansvarlig overfor Stortinget. DA har ansvaret for den sentrale administrasjonen av de alminnelige domstolene og jordskiftedomstolene, og deres

samfunnsoppdrag gir fire roller overfor domstolene; styring, utvikling, rettspolitikk og som tjenesteleverandør. Totalt har DA og domstolene 1813 årsverk.

DA benytter standard kontoplan og avlegger årsrapport og årsregnskap i tråd med kravene for statlige virksomheter. DA innførte de statlige regnskapsstandardene fra og med regnskapsåret 2014.

Direktoratet for nødkommunikasjon

Direktoratet for nødkommunikasjon (DNK) var tidligere et ordinært forvaltningsorgan underlagt Justis- og beredskapsdepartementet (JD). DNK ble med virkning fra 1. mars 2017 lagt inn under Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB).

DNK ledet på vegne av JD arbeidet med planlegging og utbygging av Nødnett. DNK var systemansvarlig myndighet og eier av samfunnskritisk infrastruktur, kompetanseorgan for nød- og beredskapskommunikasjon, samt tjenesteleverandør av Nødnett. DNK hadde i 2015 101 årsverk.

DNK som egen virksomhet benyttet standard kontoplan og avla årsrapport og årsregnskap i tråd med kravene for statlige virksomheter. DNK innførte de statlige regnskapsstandardene i 2010.

Statsbygg

Statsbygg er en forvaltningsbedrift underlagt Kommunal- og moderniseringsdepartementet med hovedformål å skaffe tilveie og forvalte lokaler for statlige virksomheter i sivil sektor. Som statens sentrale kompetansmiljø innen bygg og eiendom iverksetter og gjennomfører Statsbygg Stortingets vedtatte politikk innenfor denne sektoren. Statsbygg hadde i 2016 totalt 901 årsverk.

Statsbygg benytter standard kontoplan og avlegger årsrapport og årsregnskap i tråd med kravene for statlige virksomheter. Statsbygg innførte de statlige regnskapsstandardene fra og med regnskapsåret 2015, men hadde også før dette delvis et periodisert regnskap.

Nærings- og fiskeridepartementet

Nærings- og fiskeridepartementet har ansvaret for å utforme en fremtidsrettet nærings- og sjømatpolitikk.

Departementet har i henhold til oversikt fra DFØ for 2016 ansvar for 14 underliggende virksomheter, herunder blant annet Fiskeridirektoratet. Alle virksomheter benytter standard kontoplan og avlegger årsrapport og årsregnskap i tråd med gjeldende krav. I 2016 avla seks av virksomhetene sitt virksomhetsregnskap iht. SRS.

Kommunal- og moderniseringsdepartementet

Kommunal- og moderniseringsdepartementet (KMD) har ansvar for boligpolitikk, plan- og bygningsloven, kommuneøkonomi og lokalforvaltning, IKT- og forvaltningspolitikk, regional- og distriktpolitikk, valg gjennomføring, statlig arbeidsgiverpolitikk, samer og nasjonale minoriteter, og kart- og geodatapolitikk.

Departementet har i henhold til oversikt fra DFØ for 2016 ansvar for 30 underliggende virksomheter, herunder blant annet Statsbygg. Alle virksomheter benytter standard kontoplan og avlegger årsrapport og årsregnskap i tråd med gjeldende krav. I 2016 avla fire av virksomhetene sitt virksomhetsregnskap iht. SRS og en etter andre periodiserte prinsipper (Statens Kartverk hadde dispensasjon til å benytte annet periodisert prinsipp enn SRS frem til 1.1.2017).

Direktoratet for økonomistyring

Direktoratet for økonomistyring (DFØ) er statens ekspertorgan innenfor statlig styring, og utfører forvaltningsoppgaver for alle statlige virksomheter. Forvaltnings- og analyseavdelingen har blant annet ansvar for å forvalte statsregnskapet og økonomiregelverket i staten.

DFØ er med i utvalget i rolle som ekspertorgan innenfor statlig styring, og ikke i rollen som en egen statlig virksomhet.

5.2.3 Dokumentstudier som grunnlag for informasjon

Som et supplement til de utvalgte informantenes opplevelser er det også gjort dokumentgjennomgang av aktuelle dokumenter og undersøkelser knyttet til vurdering av økonomistyringen i staten.

Det er de senere årene utarbeidet to offentlige utredninger (NOU) på området regnskapsføring i staten. Disse dokumentene belyser på en god måte utviklingen på økonomiområdet i staten og det har derfor vært naturlig for meg å benytte disse.

Deloitte har utarbeidet to undersøkelser knyttet til modenhet i økonomiforvaltningen i statlige virksomheter. Begge undersøkelsene er utarbeidet med utgangspunkt i internasjonal metodikk og har vært gjennomført både internasjonalt og nasjonalt, innen både offentlig og privat sektor. De to aktuelle undersøkelsene er basert på statlige økonomilederes egne vurderinger og tilbakemeldinger, og jeg anser derfor at disse opplysningene er særlig relevante for denne avhandlingen.

Når det gjelder generell troverdighet for de enkelte dokumenter som er benyttet i forbindelse med dokumentstudier er dette berørt særskilt i pkt. 5.4 Kvaliteten i studien.

Med bakgrunn i ovennevnte har jeg valgt å undersøke følgende dokumenter:

- *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten, NOU 2003:6*
- *God økonomistyring, Deloitte, 2012*
- *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring - Budsjett og regnskap i staten, NOU 2015:14*
- *Økonomistyring i staten – Den glemte strateg, Deloitte, 2017*
- *Bruk og nytte av regnskapsinformasjon i styringen, DFØ, 2017 (upublisert rapport)*

Dokumentene er benyttet for å få et inntrykk av den generelle utviklingen i økonomistyringen hos statlige virksomheter. Dokumentene som er benyttet har hatt et bredere tilfang av informasjon enn intervjuene som er gjennomført, og dokumentgjennomgangen gir derfor et viktig supplement til intervjuene.

De utvalgte dokumentene har alle til dels et innhold som er egnet til å studere statlige økonomilederes opplevelse av utviklingen i statlig økonomistyring. I NOUene er det referert til ulike undersøkelser som er gjennomført mot statlige økonomiledere. Deloitte's rapporter er utarbeidet på grunnlag av spørreundersøkelser med fokus på statlige økonomilederes egne vurderinger av ulike forhold knyttet til utviklingen på fagområdet. DFØs rapport om bruk og nytte av regnskapsinformasjon i styringen er utarbeidet på bakgrunn av en tilstandskartlegging fra 2016 om bruken av periodisert regnskapsinformasjon i virksomhetsstyringen og bruken av regnskap basert både på kontantrapportering og regnskap etter SRS i etatsstyringen. Rapporten er ikke endelig kvalitetssikret og publisert, men jeg har anmodet om og fått DFØs samtykke til å bruke den upubliserte rapporten som informasjonsgrunnlag i avhandlingen.

Informasjon fra dokumentene er benyttet som tilleggsinformasjon for å bekrefte eller avkrefte de konklusjoner som er trukket etter gjennomføring av intervjuer med utvalgte virksomheter og departementer.

5.3 Operasjonalisering av problemstilling

Før man setter i gang med datainnsamling er det viktig å definere de ulike elementene og variablene som inngår i en problemstilling. Alle begrep og variabler som inngår i teorier og utsagn må først gis en tydelig og klar teoretisk definisjon, og videre må det utvikles operasjonelle indikatorer på begrepet.

Som beskrevet i kapittel 2.3 har jeg valgt en åpen problemstilling:

Hvordan opplever statlige økonomiledere at de siste års endringer i krav til økonomistyring i staten har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter?

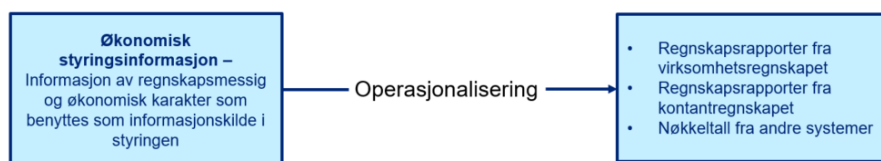
For å belyse hovedproblemstillingen har jeg utarbeidet følgende delproblemstillinger

- 1) Hvordan opplever de at endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?*
- 2) Hvordan opplever de at endringene har påvirket bruken av økonomisk styringsinformasjon?*
- 3) Hvordan opplever de at endringene har påvirket kvaliteten på økonomistyringen?*

5.3.1 Operasjonalisering av delproblemstilling 1

Hvordan opplever statlige økonomiledere at endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?

Som det fremgår av kapittel 2.3 defineres økonomisk styringsinformasjon som finansielle regnskapsdata fra virksomhetsregnskapet og kontantregnskapet, supplert med annen tilgjengelig tilleggsinformasjon som kan hentes ut av andre informasjonssystemer (f.eks. lønnsystem, rapporteringsmodul etc.). Delproblemstilling 1 fokuserer på hvordan respondentene opplever at innføring av standard kontoplan, SRS og standard årsrapport har påvirket hvilken type økonomiske styringsrapporter de har tilgang på.



Figur 5 Definisjon og operasjonelle indikatorer på økonomisk styringsinformasjon

Med tilgang på økonomisk styringsinformasjon menes den opplevelsen økonomiledere i virksomhetene har av omfanget av informasjon som kan hentes ut av virksomhetens ERP-system med tilhørende forsystemer og eventuelle rapportmoduler tilknyttet systemene. Definisjonen av hva som er relevant informasjon baseres i denne sammenhengen på brukernes opplevelse av *fullstendighet* og *relevans* på de ulike styringsrapportene, før og etter endringene.

Videre er prinsippal-agentteori benyttet for å analysere ulikheter i hvordan økonomiledere i de aktuelle virksomhetene opplever tilgangen på økonomisk styringsinformasjon kontra hvordan representanter for overordnet departement opplever tilgangen.

Virksomhet og departement vil naturlig nok ha ulik tilgang på, og ulikt behov for økonomisk styringsinformasjon. Jeg vil imidlertid forsøke å belyse om ulikhet i opplevelser kan være påvirket av prinsippal-agent utfordringer.

5.3.2 *Operasjonalisering av delproblemstilling 2*

Hvordan opplever statlige økonomiledere at endringene har påvirket bruken av økonomisk styringsinformasjon?

Under antagelse om at tilgang på økonomisk styringsinformasjon ikke nødvendigvis fører til at den aktuelle styringsinformasjonen benyttes, fokuserer delproblemstilling 2 på hvordan styringsinformasjonen faktisk benyttes både i virksomheten og i forbindelse med etatsstyringen.

Jeg vil derfor søke å belyse om økonomiledere i virksomhetene opplever at de benytter tilgjengelig økonomisk styringsinformasjon i arbeidet med å oppnå god budsjettstyring, prioritere oppgaver og vurdere alternativ ressursutnyttelse. Videre vil jeg belyse hvordan virksomhetens eierdepartement benytter den økonomiske styringsinformasjonen de har tilgang på. Det er spesielt interessant å se på om tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon faktisk benyttes i etatsstyringen, eller om etatsstyringen fortsatt baseres på samme type styringsinformasjon som ble benyttet før endringene trådte i kraft.

Prinsippal-agent teori vil også her bli benyttet til å analysere forskjellene i bruk av økonomisk styringsinformasjon hos virksomhetene kontra departement. I analysen av denne problemstillingen vil jeg også se hen til den isomorfe utviklingen som har skjedd knyttet til regnskapets rammeverk.

5.3.3 *Operasjonalisering av delproblemstilling 3*

Hvordan opplever statlige økonomiledere at endringene har påvirket kvaliteten på økonomistyringen?

Delproblemstilling 3 fokuserer på brukernes opplevelse av hvordan endringer i kravene til økonomistyring har påvirket kvaliteten på økonomistyringen. Brukere er her både økonomiledere i virksomheten og representanter for overordnet departement.

Under teoribeskrivelsen i kapittel 4.3 er det beskrevet hvordan kontekstbasert teori knyttet til økonomistyring kan benyttes til å vurdere kvalitet på økonomistyring. Et sentralt element i

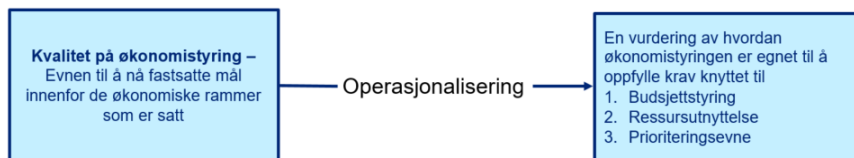
vurderingene er kvalitet på økonomistyring, noe som leder til et spørsmål om hva som kan fungere som gode eller tilfredsstillende mål på kvalitet. Det er som tidligere beskrevet utfordrende å definere kvalitet. Kvalitet er ikke en objektiv verdi, og må derfor tolkes inn i den aktuelle konteksten hvor kvalitet skal vurderes. Kvalitet kan blant annet være teknisk kvalitet etter fastsatte kriterier, men det kan også være opplevd kvalitet. Kvalitet i denne avhandlingen er definert som opplevd kvalitet.

Indikatorer på kvalitet kan måles og rapporteres på ulike nivåer som igjen er knyttet til ulike formål. I artikkelen «Defining Quality: Alternatives and Implications» omtales utfordringene knyttet til definisjon på kvalitet: «Jakten på en universal definisjon på kvalitet har resultert i varierende resultater. Det finnes ingen global definisjon; ulike definisjoner på kvalitet må benyttes for ulike situasjoner» (Reeves og Bednar, 1984).

Definisjon av kvalitet har gjennom årene beveget seg bort fra en spesifikasjons-orientert tilnærming og over til en mer bruker-basert tilnærming. I dag defineres ofte kvalitet med utgangspunkt i hvilken grad et produkt eller en tjeneste møter og/eller overgår kundens forventninger (Buzzel & Gale, 1987; Grønroos, 1990, Zeithaml et al, 1980). Når det gjelder økonomistyring vil kvalitet kunne vurderes utfra evnen til å nå fastsatte økonomiske målsettinger. Statlige virksomheter skal levere forvaltning og tjenester i henhold til sitt samfunnsoppdrag. Departementet som eier setter gjennom sitt årlige tildelingsbrev økonomiske rammer og krav til virksomhetens produksjon og leveranser. Virksomhetens kvalitet på økonomistyring vil således kunne måles ut fra virksomhetens evne til å nå sine mål på en effektiv måte og innenfor de økonomiske rammer som er satt.

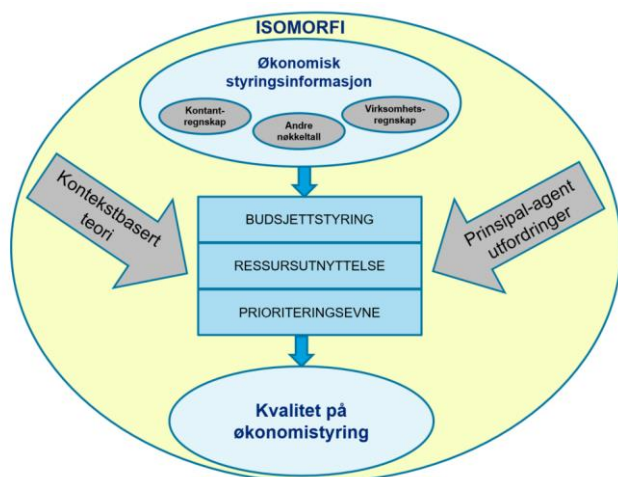
For å operasjonalisere økonomistyringens kvalitet har jeg valgt å vurdere denne opp mot følgende kriterier:

- Budsjettstyring (oversikt, kontroll og budsjettoverholdelse)
- Ressursutnyttelse (effektivitet og produktivitet)
- Prioriteringsevne (mål- og resultatkrav)



Figur 6 Definisjon og operasjonalisering av kvalitet på økonomistyringen

Informasjonsinnhentingen har tatt utgangspunkt i disse kriteriene slik at kvaliteten på økonomistyringen kan vurderes ut fra informantenes opplevelse av måloppnåelsen på disse områdene. Vurderingene fokuserer på forholdene før endringene versus forholdene slik de er i dag. Figuren under viser sammenhengen mellom tilgang på økonomisk styringsinformasjon og kvalitet på økonomistyring. Den økonomiske styringsinformasjonen bli vurdert opp mot hvordan de kan benyttes til å måle budsjetting, prioriteringsevne og ressursutnyttelse.



Figur 7 Sammenheng mellom økonomisk styringsinformasjon og kvalitet på økonomistyring

Tolkning av styringsinformasjon og vurdering av kvalitet på økonomistyring vil sannsynligvis være ulik i virksomheten og hos overordnet departement. Jeg vil vurdere om dette kan kobles til prinsippal-agent utfordringer. Videre vil jeg også vurdere om en eventuell endring knyttet til kvalitet i økonomistyringen kan kobles til en isomorf utvikling.

5.4 Gjennomføring av undersøkelsen

I dette kapitlet vil jeg gi en nærmere beskrivelse av den praktiske gjennomføringen av undersøkelsen, herunder utvikling av intervjuguide og fremgangsmåte for innhenting av empiri.

5.4.1 Utvikling av intervjuguider

Med bakgrunn i teori knyttet til økonomistyring og operasjonalisering av delproblemstillingene utarbeidet jeg en emneoversikt med referanse til åpne spørsmål knyttet til de ulike delproblemstillingene og til målekriterier for økonomistyring. Med utgangspunkt i denne emneoversikten utarbeidet jeg en semi-strukturert intervjuguide, slik Postholm (2010, side 71) beskriver dette.

Intervjuguiden hadde fokus på følgende tema:

- Tilgang på økonomisk styringsinformasjon
- Bruk av økonomisk styringsinformasjon
- Kvalitet på økonomistyringen
- Styringsdialogen mellom virksomhet og departement
- Spesielt om erfaringer med innføring av periodisert regnskap (SRS)

Den generelle intervjuguiden ble tilslutt spisset mot de ulike respondentgruppene; virksomheter, departementer og DFØ slik at jeg for de ulike kategoriene informanter hadde spesialtilpassede intervjuguider, jf. vedlegg 1, 2 og 3.

5.4.2 Gjennomføring av intervjuer

Da organisering og roller i statlige virksomheter og departementer erfaringsmessig kan være ulike, ble det overlatt til den enkelte virksomhet å avgjøre hvem som skulle være informant i denne undersøkelsen. Et av departementene og en av virksomhetene valgte å gjennomføre intervjuet med flere representanter til stede. I DFØ valgte jeg en person som er ansatt i forvaltnings- og analyseavdelingen og har jobbet med tilsvarende problemstillinger, og som jeg på forhånd visste at satt på mye verdifull informasjon.

Med unntak av et intervju, ble alle intervjuene gjennomført fysisk i lokalene til den aktuelle virksomhet/departement. En av intervjuene ble gjennomført på lokasjonen til en annen statlig virksomhet.

Dataene er samlet inn i form av ord, setninger og fortellinger. Det ble ikke lagt begrensninger på hva respondentene kunne si, men for å sikre at intervjuene ble fokusert mot de temaene som er relevante for denne avhandlinger benyttet jeg en semi-strukturert intervjuguide. Intervjuene ble innledet med en kort introduksjon av hver enkelt respondent.

Ved gjennomføring av intervjuene ble det tatt løpende notater i intervjuguiden. For intervjuer med flere enn en deltager ble det også benyttet taleopptaker. De aktuelle informantene samtykket til bruk av taleopptaker. Etter intervjuene ble taleopptakene gjennomgått for å supplere notatene. Intervjuene ble ikke transkribert ordrett da det viktigste ved intervjuene var å fange erfaringene og meningsinnholdet og ikke korrekte gjengivelser av ytringene som er vanlig for språkanalyse (Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend, 2015).

Intervjuene ble gjennomført som følger:

Virksomhet / Departement	Dato	Deltagere
Fiskeridirektoratet	11.11.16	Økonomileder
Domstoladministrasjonen	14.11.16	Økonomieder og medarbeider
Direktoratet for nødkommunikasjon	15.11.16	Økonomileder
Nærings- og fiskeridepartementet	15.11.16	Representanter for etatsstyring og administrasjonsavdelingen
Kommunal- og moderniseringsdepartementet	22.05.17	Representant for administrasjonsavdelingen
Statsbygg	29.06.17	Økonomileder
Direktoratet for økonomistyring	29.06.17	Representant for forvaltnings- og analyseavdelingen

Tabell 5 Oversikt over gjennomførte intervjuer

Empiri fra intervjuene danner grunnlaget for analyse og konklusjoner knyttet til informantenes opplevelse av hvordan økonomistyringen har blitt påvirket av de siste års endringer.

5.4.3 Bearbeiding og analyse av datamateriale

Hensikten med dette punktet er å synliggjøre hvordan jeg har klargjort det empiriske materialet for en mer systematisk analyse. Videre vil jeg redegjøre for hvordan jeg kategoriserte dataene

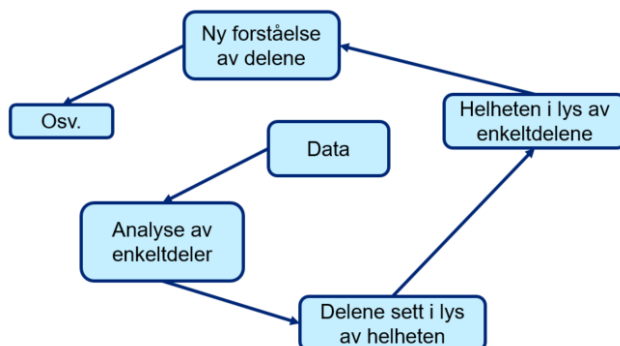
for å kunne trekke ut relevant mening med sikte på å få kunnskap om statlige økonomilederes opplevelse av endringene.

Dataanalyse er en systematisk bearbeiding av innsamlet informasjon. I fenomenologiske studier er det vanlig å analysere meningsinnhold. Ifølge Kirsti Malterud (2003) består analyse av meningsinnhold av fire hovedsteg:

1. Helhetsinntrykk og sammenfatning av meningsinnhold
2. Koder, kategorier og begreper
3. Kondensering
4. Sammenfatning

Intervjuguidene ble bygget opp slik at jeg enkelt skulle kunne dokumentere informasjonen som fremkom i intervjuene på en systematisk måte, og videre se de valgte teoriene i sammenheng med den informasjonen som jeg mottok fra intervjuobjektene.

Kvalitative analyser dreier seg delvis om å redusere tekster til mindre bestanddeler (ord, setninger, avsnitt), så å binde disse elementene sammen for å forsøke å forstå delene i lys av den helheten som dannes. Denne vekslingen mellom deler og helhet kalles ofte for hermeneutisk metode (Jacobsen, 2015, s. 198). Analysen av det empiriske materialet i denne studien ble gjennomført ved hjelp av en hermeneutisk analysemodell, også kalt den hermeneutiske spiral.



Figur 8 Den hermeneutiske spiral

Ifølge Jacobsen (2015) vil praktisk analyse av kvalitative data ofte dreie seg om fire forhold: Dokumentere, utforske, systematisere/kategorisere og sammenbinde. Etter å ha gjennomført alle intervjuene ble alle opplysninger strukturert inn i en samlet temaliste. Kodingen tok utgangspunkt i dataene, og all relevant informasjon fra de ulike respondentene ble kategorisert iht. temaer fra intervjuguiden, og informasjonen ble videre strukturert inn i en tabell med temaer og undertemaer. Det ble benyttet en åpen tilnærming og induktiv metode. På denne måten kunne jeg finne både likhetstrekk og eventuelle ulikheter i datamaterialet. Tabell 6 viser malen for hvordan jeg kodet og kategoriserte empiriske funn.

Tema	Kontoplan	SRS	Årsrapport	Annet
Tilgang på økonomisk styringsinformasjon				
Bruk av økonomisk styringsinformasjon internt i virksomheten				
Bruk av økonomisk styringsinformasjon i etatsstyringen				
Kvalitet på økonomistyringen <ul style="list-style-type: none"> - Budsjettstyring - Prioriteringsevne - Ressursutnyttelse 				

Tabell 6 Mal for inndeling og tematisk oversikt over empiriske data

Dokumenter som skulle benyttes til dokumentstudier ble innhentet og utforsket for å finne relevant informasjon for aktuelle problemstillinger. Fokus var å finne informasjon som kunne belyse problemstillingen om økonomilederenes opplevelser av endringer i statlig økonomistyring. Informasjon fra gjennomlesningen ble systematisert og kategorisert på samme måte som intervjuene. Relevant informasjon fra dokumentstudiene ble benyttet til å supplere, avkrefte eller bekrefte de funn som ble gjort gjennom intervjuene.

Analyse er en prosess der forskeren får mening ut av dataene som er samlet inn. I denne prosessen deles helheten opp og analyseres hver for seg. En bedre forståelse av delene vil kunne bidra til en mer enhetlig forståelse av fenomenet som er studert (Postholm, 2010, s. 105). I denne prosessen ble de mest relevante funnene fra intervjuer og dataanalyse drøftet opp mot mine forskningsspørsmål og teorier, og videre sammenbundet og presentert som relevante analyser og funn som grunnlag for forståelse av fenomenet økonomistyring i statlige

virksomheter. Identifiserte mønstre i materialet ble også vurdert i lys av tidligere forskning og teorier.

5.5 Kvaliteten i studien

I dette kapitlet redegjøres det nærmere for de metodiske begrensninger og problemstillinger som jeg har erfart i løpet av studien, herunder en vurdering av reliabilitet og validitet. Videre vil jeg gi en kort betraktning knyttet til generalisering og etiske vurderinger.

I fenomenologiske studier er kvaliteten på studien sett på som en direkte følge av forskerens evne til å behandle og tolke data. I denne studien vil det derfor være min rolle som forsker som er det viktigste instrumentet for å sikre kvalitet på studien (Postholm, 2010, s. 136).

Jacobsen (2015) påpeker at undersøkelser alltid skal forsøke å minimere problemer knyttet til gyldighet (validitet) og pålitelighet (reliabilitet). En undersøkelse skal være en metode til å samle inn empiri. Uansett hva slags empiri det dreier seg om, bør den tilfredsstillende to krav:

1. Empirien må være gyldig og relevant (valid)
2. Empirien må være pålitelig og troverdig (reliabel)

Det hevdes ofte at kvalitative undersøkelser må vurderes på en annen måte enn kvantitative undersøkelser, men også i kvalitative studier er det viktig å drøfte gyldighet og pålitelighet slik at man kan forholde seg kritisk til kvaliteten på dataene som er samlet inn. Postholm (2010) omtaler validitet og reliabilitet knyttet til kvantitative metoder, og snakker om naturalistiske generaliseringer. I denne avhandlingen er hensikten nettopp å studere opplevelser i en virkelig setting, nemlig operativ og praktisk økonomistyring i statlige virksomheter.

Mitt forskningsproblem er belyst ved bruk av kvalitativ metode, og det som vil være vesentlig for denne avhandlingen er den totale kvaliteten på arbeidet som gjøres. Min studie er basert på hvordan jeg forstår hvordan andre forstår, og den vil således ikke gi absolutt kunnskap.

Resultatene av forskningen kan således være sanne, selv om det ikke er en sannhet.

For å ivareta kravene til gyldighet og pålitelighet er det viktig å sikre at empirien som samles inn gir svar på de spørsmålene vi har stilt. Jacobsen (2015) opererer med to typer gyldighet og relevans, intern gyldighet og ekstern gyldighet. Intern gyldighet går på hvorvidt vi har dekning i våre data for de konklusjoner vi trekker mens ekstern gyldighet og relevans går på om resultater fra et avgrenset område er gyldige også i andre sammenhenger. I de påfølgende underpunktene har jeg beskrevet hvordan jeg i denne studien har ivaretatt kravene til intern og ekstern gyldighet.

Pålitelighet (relabilitet) knytter seg til undersøkelsens data: hvilke data som brukes, hvordan de samles inn, og hvordan de bearbeides. Jeg har forsøkt å styrke påliteligheten ved å gi en inngående beskrivelse av konteksten, og en åpen og detaljert fremstilling av fremgangsmåten for hele forskningsprosessen (Johannesen, Tuft og Christoffersen, 2010, s. 230). Dette for å sikre at jeg har fått frem resultater som er relevante og riktige, og som vi kan stole på (Jacobsen, 2015, s. 17).

5.5.1 Intern gyldighet

I denne avhandlingen er den interne gyldigheten avhengig av om jeg har klart å samle inn relevante data som kan belyse hvordan endringer i regelverk og rammevilkår har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

Som forsker ønsker jeg å beskrive en virkelighet som ikke er direkte observerbar, i denne studien utviklingen i statlig økonomistyring. Jeg har derfor samlet inn data fra flere informanter, og har i tillegg benyttet dokumentanalyser. Jacobsen (2015) påpeker at det første spørsmålet er hvorvidt kildene faktisk har gitt en sann beskrivelse av virkeligheten. Det andre spørsmålet er knyttet til hvorvidt forskerens gjengivelse og fortolkning av data er riktig, mens det siste knytter seg til hvorvidt de funn og konklusjoner forskeren trekker, faktisk gjenspeiler en virkelighet.

For så langt som mulig å sikre at informantene under intervjuene har gitt en sann beskrivelse av virkeligheten lot jeg dem fortelle mest mulig fritt om deres erfaringer med innføring av standard kontoplan, obligatorisk årsrapport og SRS. Videre fikk informantene også snakke fritt

knyttet til de andre temaområdene som jeg hadde listet i intervjuguiden. Jeg gikk inn og stilte konkrete oppfølgingsspørsmål der jeg oppfattet at noen områder ikke var tilstrekkelig dekket. Jeg har benyttet min faglige erfaring på området statlig økonomistyring som grunnlag i fortolkning av informasjonen, og på denne måten søkt å sikre at de konklusjoner jeg trekker gjenspeiler virkeligheten.

Et relevant spørsmål knyttet til intern gyldighet er om man har benyttet seg av de riktige kildene. Jeg har valgt ut virksomheter som har erfaring med endringene som har skjedd de siste årene, og som jeg på forhånd visste hadde bred kompetanse og erfaring på området. For å belyse utviklingen fra flere sider har jeg i tillegg til å intervjuet et utvalg virksomheter, også valgt å intervjuet representanter fra to departementer og en representant fra forvaltnings- og analyseavdelingen i DFØ.

5.5.2 Ekstern gyldighet

Ekstern gyldighet og relevans er avhengig av om de resultatene jeg kommer frem til kan generaliseres, dvs. at også kan anses å være gyldige for statlige virksomheter generelt og ikke kun for de virksomhetene jeg har intervjuet.

Kvalitative metoders styrke er teoretisk generalisering, det vil si å avdekke fenomener, etablere kausalmekanismer og avdekke spesielle forutsetninger for at noe skal ha effekt (Jacobsen, 2015, s. 237). Hensikten med denne undersøkelsen er å forstå hvordan de siste års endringer i regler og rammevilkår har påvirket fenomenet økonomistyring i statlige virksomheter, og det er derfor ønskelig å med en viss grad av sikkerhet å kunne si noe om hvorvidt mine observasjoner og erfaringer kan gjenkjennes i statlige virksomheter generelt. Når man fra flere studier og i ulike kontekster kan gjenkjenne erfaringer fra egen praksis vil dette kunne bidra til å underbygge kvaliteten i undersøkelsen. Det essensielle er her å redegjøre for forskningsprosessen slik at andre kan kjenne seg igjen i analyser og konklusjoner på en slik måte at avhandlingen kan ha relevans både for praksisfeltet og andre brukere av statlig styringsinformasjon.

For å øke den eksterne gyldigheten for undersøkelsen har jeg valgt å supplere intervjuer med utvalgte økonomildere med dokumentstudier av dokumenter som bidrar med erfaringer fra et bredere utvalg av økonomiledere i statlige virksomheter.

5.5.3 Pålitelighet

Ifølge Jacobsen (2015) må vi stille spørsmål om hvorvidt det er trekk ved selve undersøkelsen som har skapt de resultatene vi har kommet frem til. I dette spørsmålet ligger en anerkjennelse av at undersøkelsesopplegget, datainnsamlingen og analysen kan påvirke resultatet. De som undersøkes, påvirkes av undersøkeren, samtidig som undersøkeren påvirkes av de relasjonene som oppstår i selve datainnsamlingsprosessen. I en kvalitativ undersøkelse er det vanskelig å teste resultatene etter fastsatte standarder, og det er derfor viktig å fokusere på troverdighet og relevans. Rammen for undersøkelsesopplegget er det viktigste vurderingskriteriet, og det er viktig å sikre at forskerens eget skjønn ikke påvirker resultatene.

Alle intervjuer ble gjennomført ved personlig oppmøte. Jeg opplevde at det var lett å få til en god interaksjon med informantene, og jeg erfarte at min omfattende kompetanse på fagfeltet gjorde det enkelt å få en god faglig dialog med informantene.

Informantene var alle opptatt av problemstillingen og temaet for avhandlingen, og hadde alle omfattende kunnskap om det aktuelle fagområdet. Jeg oppfattet at alle respondentene var ærlige i sine tilbakemeldinger og åpent delte både positive og negative erfaringer knyttet til endringene som har skjedd de siste årene. Jeg fikk ingen følelse av at informantene «pyntet» på sannheten, men opplevde at de alle var svært åpne om praksis og erfaringer innenfor fagfeltet.

Når det gjelder sekundærkilder som dokumentanalyser har jeg ikke samme kontroll over pålitelighet som ved innhenting av primærdata fra intervjuer. Jeg har valgt å benytte sekundærdata av typen offentlige kilder, eller det som også kalles for institusjonelle kilder. De offentlige kildene som er benyttet kan deles inn i tre kategorier; offentlige utredninger (NOU), publiserte rapporter fra et konsulentselskap og en rapport utarbeidet av DFØ.

Offentlige utredninger er utarbeidet av et offentlig utvalg som er sammensatt av ulike personer med ulik kompetanse for å utrede et bestemt tema. Jeg vurderer det slik at disse dokumentene

har en høy pålitelighet og er objektivt fremstilt, men jeg har vært oppmerksom på at fokus ved utarbeidelse av disse dokumentene har vært forskjellig fra mitt fokus for denne avhandlingen.

Rapportene fra Deloitte er utarbeidet på bakgrunn av spørreundersøkelser som er gjennomført mot statlige økonomiledere. Selv om Deloitte har egeninteresse av å skaffe seg oppdrag er de også svært avhengig av tillit og etisk adferd for å kunne opprettholde et godt forhold til markedet og sine kunder. Jeg oppfatter derfor at disse rapportene også har høy pålitelighet og er objektivt fremstilt. Jeg er imidlertid oppmerksom på at deler av rapportene er vinklet på en måte som ikke er relevant for denne undersøkelsen. Her er det også min tolkning av respondentenes opplevelse (svar) som gir grunnlaget for de videre analysene i avhandlingen. DFØs rapport er utarbeidet på grunnlag av spørsmål og intervjuer med statlige virksomheter. DFØs rolle som ekspertorgan på statlig økonomistyring gjør at denne rapporten har stor troverdighet, men også her er det min tolkning av rapporten som gir grunnlaget for analysene i denne avhandlingen.

5.5.4 Søknad og godkjenning til SND

Ved oppstart av prosjektet gjennomførte jeg en meldeplikttest på hjemmesiden til Norsk senter for forskningsdata AS (NSD). Testen indikerte at prosjektet var meldepliktig i henhold til personopplysningslovens §31.

Etter en avklarende telefon til NSD som bekreftet at prosjektet sannsynligvis var meldepliktig sendte jeg inn meldeskjema. Personvernombudet vurderte prosjektet og fant at behandlingen av personopplysninger er meldepliktig i henhold til personopplysningsloven §31, og at behandlingen tilfredsstiller kravene i personopplysningsloven.

5.5.5 Etiske vurderinger og problematisering av eget ståsted

I denne punktet vil jeg blant annet problematisere mitt eget ståsted knyttet til den profesjonelle posisjonen jeg besitter i dag. Jeg er tilsatt i en lederstilling i et konsultantselskap som lever av å selge rådgivningstjenester til statlige virksomheter, herunder også tjenester knyttet til innføring og bruk av statlige regnskapsstandarder. Med tanke på at et av temaene i denne avhandlingen er erfaringer med og bruk av periodisert regnskap kan jeg mistenkeligjøres for å være et

talerør for innføring av «private» løsninger og såkalt forretningsregnskap i statlige virksomheter, og således bidra til å øke mengden av oppdrag for både eget og andre konsulentselskaper. Jeg har imidlertid også lang praksis som ansatt i statlige tjenesteytende virksomheter og har derfor også bred erfaring «fra innsiden». Gjennom avhandlingen har jeg hatt et bevisst forhold til både min statlige bakgrunn og den posisjonen jeg besitter i dag, slik at dette ikke skal innvirke på de funn som blir presentert og de konklusjoner som trekkes.

Fagfeltet for denne undersøkelsen er ikke av en slik art at det har vært nødvendig å gjøre andre etiske vurderinger knyttet til innhenting av opplysninger og presentasjon av resultater.

6. Presentasjon og drøfting av funn

I dette kapitlet vil jeg oppsummere funn fra dybdeintervjuer og dokumentstudier tematisk. Videre vil jeg også drøfte relevante funn opp mot forskningsspørsmålene og teorigrunnet slik at jeg kan besvare studiens hovedproblemstilling knyttet til hvordan de siste års endringer totalt sett har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

I drøftingene vil jeg benytte både prinsippal-agent teori og institusjonell teori for å forsøke å forklare de opplevelser statlige økonomiledere har av hvordan endringene har påvirket økonomistyringen. Kontekstbasert teori knyttet til økonomistyring vil også bli benyttet for å vurdere utviklingen ut fra et kvalitativt synspunkt. På denne måten vil jeg forsøke å vise hvilke perspektiver som egner seg best til å forklare og forstå det empiriske materialet.

For å skape en forståelse av hvordan økonomistyring i statlige virksomheter tradisjonelt har fungert vil jeg i pkt. 6.1 innlede med en generell drøfting av fenomenet økonomistyring i statlige virksomheter. Pkt. 6.2 vil belyse *delproblemstilling 1* som omhandler *tilgang på økonomisk styringsinformasjon* etter de siste års reformer. Videre vil pkt. 6.3 presentere funn og analyser knyttet til *delproblemstilling 2* som omhandler *bruk av ny styringsinformasjon*. Jeg vil i denne delen drøfte spørsmålet både i lys av virksomhetenes egen styring og i lys av etatsstyringen. I pkt. 6.4 vil jeg presentere funn og drøftinger knyttet til *delproblemstilling 3* som omhandler utvikling i *kvalitet på økonomistyringen*. Pkt. 6.5 presenterer generelle funn og erfaringer om endringenes påvirkning på økonomistyringen, herunder funn fra dokumentanalyser og mine vurderinger av dette. Til slutt vil jeg i pkt. 6.6 og 6.7 drøfte avhandlingens totale funn opp mot hhv. prinsippal-agent teori og institusjonell teori om isomorfisme.

6.1 Økonomistyring i statlige virksomheter

Økonomistyring i statlige virksomheter har tradisjonelt sett begrenset seg til å fokusere på kontant budsjettstyring med det hovedfokus å innrette sine utbetalinger (kontant forbruk) etter de årlige kontante budsjetttrammer som er stilt til disposisjon for virksomheten. Formålet har vært at budsjetttrammene så langt det er mulig skal benyttes, men at det aldri skal oppstå budsjettoverskridelser. Gjennom prosesser som revidert nasjonalbudsjett (RNB) og nysaldering

er det gjennom budsjettåret en viss mulighet til å justere budsjettrammene slik at man kan ta høyde for viktige endringer som skjer etter vedtatt statsbudsjett. Videre er det åpnet for ulike former for budsjettoverføring fra år til år slik at noe fleksibilitet kan oppnås.

Med de siste års utvikling i offentlig sektor har det gradvis blitt større fokus på effektiv ressursutnyttelse, og derigjennom har også økonomistyring som fag blitt viktigere, også i statlige virksomheter.

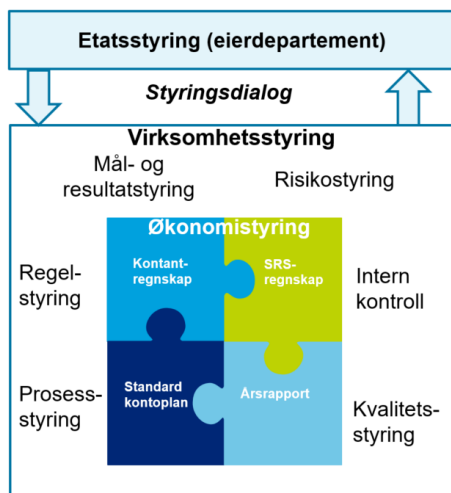
Finansdepartementet beslutter endringer i økonomiregelverket i staten og DFØ er på vegne av Finansdepartementet satt til å forvalte det statlige økonomiregelverket. Normeringen av artskontoplan, regnskapsprinsipper, årsrapport og årsregnskap er et uttrykk for at formålet med virksomhetenes regnskaper har utviklet seg mye siden økonomireglementet ble innført i 1996. Regnskapet som redskap i den interne styringen i virksomhetene og i departementenes styring av underordnede virksomheter har gjennom disse endringene fått økt fokus.

Statlige virksomheter styres av et overordnet departement (fagdepartement), dette omtales gjerne som etatsstyring. Den interne styringen i en virksomhet omtales gjerne som virksomhetsstyring. Etats- og virksomhetsstyringen bindes sammen gjennom en gjensidig styringsdialog mellom departementet som prinsippal og virksomheten som agent.

Økonomistyring er en viktig del av virksomhetsstyringen, men må sees i sammenheng med andre viktige elementer i styringen. For at økonomistyring skal kunne fungere effektivt og etter forutsetningen er det viktig å se økonomistyring sammen med mål- og resultatstyringen i virksomheten. For å få god økonomi- og virksomhetsstyring er det således nødvendig å koble økonomiske styringsdata sammen med operative styringsdata.

Figuren 9 illustrerer sammenhengen mellom etats- og virksomhetsstyring. I denne avhandlingen har jeg fokusert spesielt på utviklingen av økonomiske styringsdata og kvaliteten på økonomistyringen, og hvordan dette har endret seg som følge av innføring av standard kontoplan, obligatorisk årsrapport og SRS. Disse elementene er derfor i figuren vist sammen med kontantregnskap som tradisjonelt har vært bærebjelken i statlig økonomistyring. En prinsippal-agent tilnærming kan gi innsikt i og forståelse for utfordringer knyttet hvordan

endringene som er gjennomført har påvirket hhv. departementet som prinsipal og virksomheten som agent.



Figur 9 Styring av statlige virksomheter – en illustrasjon

6.2 Delproblemstilling 1 - Erfaringer med tilgang på ny styringsinformasjon

I dette punktet vil jeg gi en beskrivelse av funn knyttet til delproblemstilling 1 som omhandler erfaringer med tilgang på ny styringsinformasjon som følge av endringene. Videre vil jeg drøfte de aktuelle funnene nærmere.

Som det fremgår av pkt. 2.3 omfatter *økonomisk styringsinformasjon* i virksomhetene regnskapsrapporter fra kontantregnskap og virksomhetsregnskap, supplert med andre økonomiske data fra f.eks. lønnsystemer og andre forsystemer. Økonomisk styringsinformasjon kan også bestå av finansielle data som er sammenstilt med operasjonelle data.

Med *tilgang på økonomisk styringsinformasjon* forstås den opplevelsen økonomiledere i staten har av tilgang på rapporter som kan hentes ut av virksomhetens økonomisystem og eventuelle forsystemer før og nå.

I dette punktet er erfaringene analysert og gruppert etter de tre ulike hovedendringene; standard kontoplan, obligatorisk årsrapport og SRS.

6.2.1 Innføring av standard kontoplan

Før innføring av standard kontoplan for statlige virksomheter var det ingen felles føringer for hvordan artskontoplanen skulle innrettes. Rapportering til statsregnskapet ble gjort iht. Statens kontoplan med kapittel og post-struktur, og videre var det opp til den enkelte virksomhet hvordan de valgte å innrette sin interne artskontoplan.

Informantene opplevde alle at erfaringen med innføring av standard kontoplan har vært god, og at den har medført tilgang på bedre styringsinformasjon. Flere informanter fremhever at det er en fordel at kontoplanen er bygget på standarder som benyttes i andre sektorer og at den derfor er lett å kjenne igjen og gir fornuftig styringsinformasjon. Det er også bred enighet blant informantene om at ny standard kontoplan er mer hensiktsmessig og forståelig enn de variantene av kontoplan som ble benyttet før innføringen.

Flere av de spurte fremhever at den nye kontoplanen er svært lik norsk standard kontoplan (NS-4102), noe som gjør det lettere for ansatte med økonomiutdannelse og/eller erfaring fra økonomi- og regnskapsarbeid i andre sektorer å forstå hvordan den nye kontoplanen fungerer. Flere påpeker at dette er viktig både pedagogisk og kompetansemessig. Intervjuobjektene poengterer også at den nye kontoplanen gir bedre struktur på kostnader og inntekter, og at regnskapet blir mer transparent og tilgangen på god styringsinformasjon således lettere tilgjengelig.

En økonomileder uttalte følgende om innføring av standard kontoplan:

«Standard kontoplan er mye bedre enn den vi hadde tidligere. Vi hadde en veldig rar kontoplan for de som kom utenfra, den var vanskelig å benytte. Nå har det kommet inn i en standard som ansatte kjenner fra skole og annen praksis, det gjør det lettere. Også ikke-økonomer med budsjett- og regnskaps erfaring kjenner seg igjen og synes derfor det blir lettere, den er ikke bare en hemmelighet for økonomiseksjonen».

En annen leder uttalte:

«Det var viktig å få en artskontoplan som er lik privat kontoplan, dette er viktig både pedagogisk og kompetansemessig. Det er viktig også når man sammenligner seg med andre, man har nå mulighet til å ta ut sammenlignbare tall. Det er viktig å ha objektiv

styringsinformasjon om investering og drift. Det gamle systemet hadde ikke tilfredsstillende dette».

Konklusjonen er at innføring av standard kontoplan oppleves å ha lagt godt til rette for produksjon av styringsinformasjon som er til nytte i økonomistyringen. Både virksomhetene, departementene og DFØ opplever at det i første rekke er standardisering som er verdien av innføringen, men også at den nye klassifiseringen gir bedre og mer transparent informasjon om hva pengene faktisk brukes til. Standardisering oppleves også som positivt fordi det gir et godt utgangspunkt for sammenligninger både internt over år og med andre, noe som også bidrar til tilgang på bedre styringsinformasjon.

6.2.2 Innføring av obligatorisk årsrapport

Med virkning fra regnskapsåret 2014 skal alle statlige virksomheter presentere en årsrapport i tråd med kravene i økonomiregelverket. Årsrapportens siste del skal bestå av et komplett årsregnskap med noter. For virksomheter som fører sitt interne regnskap etter SRS er det krav om presentasjon av resultat- og balanseoppstilling med tilhørende noter, i tillegg til obligatorisk rapportering etter kontantprinsippet.

Alle informantene opplever at innføring av en normert årsrapport har vært en positiv erfaring og har bidratt til et mer bevisst forhold til presentasjon av økonomisk styringsinformasjon i ekstern rapportering. En økonomileder påpeker at den største gevinsten har vært ett felles rammeverk for hvordan årsrapporten skal utarbeides. Mange virksomheter hadde omfattende årsrapporter også før innføringen, men i den nye standarden er det mer tydelighet knyttet til hvilken type økonomisk styringsinformasjon som skal inngå i rapporteringen. Den intervjuede sier:

“Den gamle var mye mer «ullen», den nye økonomibiten gir mer informasjon og bedre informasjon enn tidligere”.

Økonomilederne opplever at rapporteringen i tidligere årsrapporter var løsrevet fra finansiell rapportering til departementet og statsregnskapet. Tradisjonelt har det ikke vært fokus på å se sammenhengen mellom resultater og økonomisk styringsinformasjon, men med innføring av

obligatorisk årsrapport og tilhørende årsregnskap har det blitt større forståelse for krav til kongruens mellom verbal og finansiell rapportering. En økonomileder sier følgende;

“Ved at vi lager en helhetlig årsrapport med årsregnskap er det blitt et press på og krav til at alle oppstillinger skal samsvare med virksomhetsregnskap og rapport, både klassifisering og presentasjon. Samme begreper og klassifisering skal benyttes, og man skal kunne finne de samme nøkkeltall alle steder i rapporten, og at alle noter skal henge sammen. Regnskapet er fasiten. Dette medfører økt kommunikasjon og økt kvalitet på rapporten”.

Flere påpeker at normering av årsrapporten har lagt godt til rette for presentasjon av standardisert informasjon knyttet til operasjonelle og økonomiske resultater, og at dette i seg selv har en stor verdi. Selv om kravene til årsrapport er ganske overordnede har de fleste lent seg på DFØs veiledning. Årsrapportene har derfor blitt ganske like, noe som igjen har gitt tilgang på sammenlignbar økonomisk styringsinformasjon.

Oppsummert er min konklusjon at informantene har hatt en entydig positiv opplevelse knyttet til innføring av standard kontoplan og obligatorisk årsrapport, og at den har gitt både virksomhetene og departementene tilgang på ny og systematisert styringsinformasjon.

6.2.3 Innføring av statlige regnskapsstandarder

Statlige regnskapsstandarder (SRS) ble i 2010 fastsatt for frivillig bruk i virksomhetsregnskapet, og fra og med regnskapsåret 2015 ble SRS fastsatt som obligatorisk for alle virksomheter som har valgt å føre sitt internregnskap etter andre prinsipper enn kontantprinsippet.

Alle informantene opplever at innføring av SRS har gitt økt tilgang på økonomisk styringsinformasjon i og med at informasjon fra kontantregnskapet nå kan suppleres med periodisert regnskapsinformasjon. Flere påpekte at kontantregnskapet alene ikke gir optimal informasjon om historisk forbruk fordi det kun gir informasjon om når en utgift er betalt, og ikke når kostnaden faktisk er forbrukt. Flere av de som ble intervjuet påpekte også at innføring av periodisert regnskap har gitt tilgang på relevant styringsinformasjon i form av balansetall.

Alle informantene opplever at tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon om investeringer og avskrivninger har vært svært nyttig, og at det er på dette området de opplever størst endring på relevant styringsinformasjon. Styringsinformasjon knyttet til reinvesteringsbehov oppleves å ha gitt en stor gevinst.

Flere respondenter påpeker at selv om innføring av periodisert regnskap allerede har gitt tilgang på en mengde ny styringsinformasjon er det fortsatt et stort uuthentet potensial knyttet til ytterligere tilgang på økonomisk styringsinformasjon. To av virksomhetene påpeker at manglende systemstøtte for kobling av ressursforbruk og kostnader er til hinder for enkel tilgang på data for ressursstyring.

Alle økonomilederne i de intervjuede virksomhetene opplever at det kan være krevende å forholde seg til to regnskapsprinsipper samtidig, men alle konkluderer med økt tilgang på ny styringsinformasjon gjør at oppsiden er større enn nedsiden.

6.3 *Delproblemstilling 2 - Erfaringer med bruk av økonomisk styringsinformasjon*

I dette punktet vil jeg beskrive og drøfte funn knyttet til delproblemstilling 2 som går på erfaringer med *bruken* av ny styringsinformasjon som følge av endringene. Som det fremgår i pkt. 2.3 vil jeg se på hvordan informantene opplever at den økonomiske styringsinformasjonen faktisk benyttes. Jeg vil se nærmere på økonomiledernes opplevelse av hvordan informasjonen benyttes i internt i virksomheten og hvordan den eventuelt benyttes i etatsstyringen. Jeg vil også omtale funn i dokumentstudier som omhandler samme tema.

6.3.1 *Bruk av økonomisk styringsinformasjon i virksomhetene*

Alle informantene fra virksomhetene opplever at de bruker den nye styringsinformasjonen løpende og at den har ført til bedre kontroll. I hvilken grad ulike typer ny styringsinformasjon benyttes oppleves imidlertid som varierende. Alle informantene bekrefter at ny styringsinformasjon fra ny standard kontoplan benyttes løpende. Som det fremgår under pkt. 6.2.1 er alle informantene enig om at innføring av standard kontoplan har gitt god tilgang på ny styringsinformasjon, og de bekrefter også at informasjonen faktisk benyttes løpende til

planlegging og oppfølging. Informanten fra DFØ opplever at innføring av standard kontoplan er den viktigste endringen som er gjennomført de siste årene.

Informantene opplever at årsrapporten har tvunget virksomhetene til å sette fokus på nøkkeltall og annen finansiell informasjon, og at denne informasjonen også benyttes i den løpende økonomistyringen. Kravene til innhold i årsrapporten og veiledningen fra DFØ legger sterke føringer for rapporteringen, herunder også krav og anbefalinger knyttet til behovet for å koble resultater sammen med finansiell informasjon og sette fokus på hvordan ressursene utnyttes. Dette gjør at virksomhetene blir mer bevisst på bruken av slik informasjon.

Når det gjelder bruk av ny styringsinformasjon som følge av innføring av SRS er erfaringen mer nyansert. Virksomhetene som ble intervjuet hadde ulik kompetanse og erfaring med bruk av periodisert regnskapsinformasjon. Virksomhet A hadde benyttet periodisert regnskap helt siden utprøvingen av periodiseringsprinsippet tidlig på 2000-tallet, virksomhet B hadde benyttet periodisert regnskap helt siden virksomheten ble etablert, virksomhet C hadde delvis benyttet periodisert regnskapsinformasjon før de innførte SRS for noen år siden, mens virksomhet D hadde kortere erfaring med periodisert regnskapsinformasjon.

For å finne ut om det er spesielle forhold som påvirker virksomhetenes bruk og opplevde nytte av SRS har jeg definert fem ulike kriterier som kan tenkes å påvirke faktisk bruk. Kriteriene presenteres i tabellen under.

Kriterier
Erfaring med bruk av SRS
Etterspørsel etter SRS informasjon fra overordnet departement
Størrelse på virksomheten målt i driftskostnader
Virksomhetens andel av eksternfinansiering
Virksomhetens andel av anleggsmidler

Tabell 7 Kriterier for vurdering av bruk og nytte av SRS informasjon

Virksomhet A og B opplyste at de utelukkende benytter periodisert regnskapsinformasjon i styringen, virksomhet C opplyser at de benytter periodisert styringsinformasjon i meget stor

grad, men at de fortsatt har et potensial for ytterligere bruk, mens virksomhet D opplyser at de benytter informasjonen kun for utvalgte områder.

Når man vurderer de fire informantenes opplevelser opp mot kriterier for størrelse og kompleksitet i regnskapet synes det ved første øyekast ikke å være noen sammenheng mellom graden av bruk av periodisert regnskapsinformasjon og de ulike kategoriene. Hverken størrelse, andel av eksterne inntekter eller andel anleggsmidler synes å påvirke opplevelsen av hvordan virksomheten bruker SRS informasjon i styringen. Denne konklusjonen understøttes også av Børnerutvalget (2015, side 172) hvor det fremgår at det ikke er identifisert klare mønster som tyder på at noen typer virksomheter kan forvente større nytte av periodisert regnskap enn andre.

I denne undersøkelsen ser jeg imidlertid klare forskjeller i graden av bruk av periodisert regnskapsinformasjon sammenlignet med erfaring i bruk av periodisert regnskap. Det synes å være en sterk grad av korrelasjon mellom erfaring med SRS/periodisert regnskap og i hvor stor grad slik informasjon benyttes i styringen, noe som tyder på at det tar tid å opparbeide seg kompetanse, erfaring og modenhet nok til å gjøre effektiv bruk av periodisert regnskapsinformasjon. En økonomileder som har med lang erfaring med bruk av periodisert regnskap uttalte:

«Vi benyttet tidligere kontantprinsippet, det var vanskelig å forstå for de som ikke har erfaring med dette. Et regnskap etter SRS gir historikk som ikke er knyttet til tilfældigheter basert på når ting er betalt. Kontantprinsippet gir ikke en historikk som er optimal for planlegging og styring. Dersom man har et rent kontantregnskap blir det mange kunstige avvik og du bruker mye ressurser på å forklare. Når kostnadene blir fordelt utover i henhold til faktisk pådrag og stilles opp mot budsjett, da gir det mer reell styringsinformasjon».

En annen erfaren informant uttaler:

«Det har vært vesentlig for oss å få vist prosjektets verdi og eiendelene vi har eierskap til. Et kontantregnskap sier ikke noe om verdiene. Hos oss har det vært veldig positivt

med periodisert regnskap, det gjør at vi også kan sammenligne oss med private aktører som gjennomfører lignende prosjekter»

En leder opplyser at periodisert styringsinformasjon benyttes til løpende styring av driften. Virksomheten har utviklet nye gode forsystemer og opplever at innføring av ny kontoplan og SRS gjør at den økonomiske styringsinformasjonen er mer standardisert og lettere sammenlignbar. Virksomheten har utviklet nye styringsrapporter med standardisert kildeinformasjon, og innføring av standard kontoplan og SRS har vært svært viktige premisser for kvaliteten på informasjonen. Informanten sier videre at investeringsprosjekter fortsatt styres etter kontante regnskapstall fordi budsjetttrammene gis etter kontantprinsippet, og fordi departementet utelukkende etterspør kontant rapportering på slike prosjekter. Økonomilederen opplever imidlertid at det også på dette området skjer en utvikling hvor det er i ferd med å bli mer fokus på produsert verdi, og ikke bare kontant forbruk.

En av de mindre erfarne virksomhetene opplyser at operativ virksomhet ikke gis tilgang til periodisert regnskapsinformasjon om driftskostnader fordi det oppleves for krevende å benytte. Operativ virksomhet har kun fått tilgang på periodisert styringsinformasjon for investeringer. Informanten uttaler:

«Det viktigste for oss er kontant, fordi det er det departementet og Stortinget forholder seg til..... Vi bruker aktivt balansen til å skaffe styringsinformasjon. Det er viktig at vi får faktisk info om avskrivinger. Dette gir også fokus på faktisk behov for fornyelse av investeringer. Tradisjonelt har vi hatt fokus på driftsbudsjettet, men med SRS trekker vi også utgifter på regelstyrte poster inn. Vi får et bedre totaloverblikk over hva som brukes ute i virksomheten. Vi hadde ikke de helt store forventninger til at det skulle gå fort, men det går steg for steg».

En representant for et departement opplever at det er stor forskjell mellom de ulike virksomhetene når det gjelder å benytte ny styringsinformasjon. De fleste som har innført SRS benytter periodisert regnskapsinformasjon aktivt. Enkelte virksomheter er mer nølende og har ikke klart å se verdien av den nye informasjonen. Intervjuobjektet konkluderer med at kontanttall fortsatt er det viktigste for mange bruttobudsjetterte virksomheter. En annen

informant fra et annet departement påpeker at periodisert regnskap gir en annen type informasjon. Vedkommende opplever imidlertid at mange økonomimedarbeider ikke har kompetanse til å skjønne forskjellen, og at det derfor oppleves som det blir for mye informasjon. Noen virksomheter er mer aktive enn andre til å ta i bruk ny styringsinformasjon. De virksomhetene som selv har hatt en klar tanke om og interesse for å innføre SRS, og som har etablert en god infrastruktur, bruker periodisert regnskapsinformasjon aktivt, mens andre som ikke har hatt det samme bevisste forholdet ikke benytter slik informasjon i samme grad.

Virksomhetene som har lengst erfaring med å bruke periodisert regnskap opplever høyere bruk av informasjonen enn virksomheter med mer begrenset erfaring. Selv om erfaring og kompetanse peker seg ut som det kriteriet som har størst påvirkning på bruken av periodisert regnskapsinformasjon synes det også som om det er andre faktorer som påvirker bruken. Tilgang på gode systemløsninger knyttet til kostnadshenføring av lønns- og personalkostnader og systemer for løpende prosjektstyring synes også å være faktorer som påvirker graden av bruk. En informant sier:

«Den største kostnaden er tid. Vi har ikke gode verktøy for å registrere tid og fordele denne på aktiviteter. 70% av budsjettet er lønn til de ansatte. Vi hadde tanker om at innføring av SRS og kontoplan skulle gi bedre muligheter til å samkjøre data fra saksbehandlings- og regnskapssystem, men dit har vi ikke kommet enda».

Et annet intervjuobjekt sier:

«Vi har ikke et godt nok verktøy for prosjektstyring som gjør at det er god oversikt over forpliktelser, og når ting skal betales. Vi sliter med å følge opp forpliktelser og når de forfaller. Løser dette ved å bruke excel, alle prosjektene må registrere forpliktelser manuelt. Vi hadde trengt et prosjektplanleggings-verktøy som er koblet til regnskapet».

En av virksomhetene som både er relativt moden på bruk av periodisert regnskap og har investert i gode systemløsninger opplever at de på relativt kort tid har kommet svært langt når det gjelder bruk av periodisert regnskapsinformasjon.

Undersøkelsen viser at gode systemløsninger øker tilgangen på god økonomisk styringsinformasjon, samtidig som erfaring og kompetanse øker den faktiske bruken av informasjonen. Virksomheter med stor andel av eksterne inntekter og stor andel av anleggsmidler synes i større grad å ha prioritert å investere i gode systemløsninger.

En annen faktor som synes å påvirke bruken av ny styringsinformasjon er i hvilken grad overordnet departement etterspør ny informasjon som en del av styringsdialogen. Et av departementene som ble intervjuet har et bevisst forhold til at alle virksomheter skal over på periodisert regnskap. Dette departementet sier at selv om de fleste av deres underliggende virksomheter synes at det er krevende å følge opp to ulike regnskapsprinsipper, har de konkludert med at fordelene er større enn ulempene. Et annet departement har en mer blandet opplevelse av hvordan innføring av SRS har påvirket bruk av ny regnskapsinformasjon, og intervjuobjektet sier:

«Mange virksomheter har overvurdert nytten, det ga ikke det man hadde håpet på. Enkelte har gått tilbake til kontantprinsippet fordi det ble for krevende og man hadde ikke nytte av dette. Man måtte føre to typer regnskap, og ingen etterspurte periodisert regnskapsinformasjon. XX valgte derfor å gjøre full retrett etter første årsrapport».

Tabellen under viser de fire ulike virksomhetene vurdert opp mot kriteriene som definert i tabell 7. Tabellen gir også en vurdering av i hvor stor grad de ulike virksomhetene opplever bruk og nytte av periodisert regnskapsinformasjon etter SRS.

Kriterier	Virksomhet A	Virksomhet B	Virksomhet C	Virksomhet D
Erfaring med bruk av SRS	Lang	Lang	Middels	Kort
Etterspørsel SRS informasjon fra overordnet departement	Middels	Lav	Lav	Ingen
Størrelse målt i driftskostnader	Liten	Stor	Stor	Stor
Andel eksterntfinansiering	Lav	Middels	Høy	Lav
Andel anleggsmidler	Lav	Høy	Høy	Lav
Opplevd bruk og nytte av SRS	Meget stor grad	Meget stor grad	Stor grad	Middels grad

Tabell 8 Virksomhetenes opplevde bruk og nytte av SRS

Funnene indikerer at departementenes fokus på og bruk av periodisert styringsinformasjon også til en viss grad påvirker virksomhetenes bruk av informasjonen. Kun en av virksomhetene opplever at overordnet departement etterspør periodisert informasjon som en del av styringen, og denne virksomheten er også en av de virksomhetene som utelukkende benytter periodisert informasjon i sin interne styring. To av de andre virksomhetene som i stor grad benytter slik informasjon opplever liten etterspørsel etter periodisert regnskapsinformasjon fra overordnet departement. Den virksomheten som benytter periodisert regnskapsinformasjon i begrenset grad har et departement som ikke etterspør noen form for periodisert informasjon.

De virksomhetene som, til tross for manglende etterspørsel fra overordnet departement, i stor grad benytter periodisert regnskap har spesielle karakteristika som gjør at slik informasjon oppleves som helt nødvendig for god styring. Begge virksomhetene er målt i driftskostnader store virksomheter, de har begge stor andel anleggsmidler og de har begge en betydelig andel av eksterne inntekter. Den virksomheten som i minst grad benytter periodisert regnskapsinformasjon er, målt i driftskostnader, en stor virksomhet med lav andel av eksterne inntekter og lav andel av anleggsmidler.

En masteroppgave som omhandler erfaringer med periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet (Bae, 2012, s. 63) konkluderer med at virksomhetens størrelse ikke har så stor betydning for nytten av periodiseringsprinsippet som først antatt. Kompleksitet og erfaring fremholdes derimot som vesentlig for bruk og nytte. Videre har hun også funnet at kompetanse og kultur også er vesentlige påvirkningsfaktorer for hvilken nytte en statlig virksomhet har av periodiseringsprinsippet.

DFØ påpeker i sin rapport fra 2017 at virksomheter med best praksis også var de som så mest potensial for å få mer ut av periodisert regnskap som styringsinformasjon, noe som tyder på at de som i stor grad bruker og opplever nytte av å bruke periodisert regnskap i styringen ser ytterligere potensial og ønsker mer av det samme (DFØ, Bruk og nytte av regnskapsdata i styringen (upublisert rapport), 2017, s. 4).

Oppsummert er den generelle opplevelsen at bruk av periodisert regnskapsinformasjon er varierende, og at det fortsatt er et potensial for ytterligere bruk av tilgjengelig informasjon.

Bruk av periodisert regnskapsinformasjon krever først og fremst erfaring og modenhet. Denne konklusjonen understøttes både av DFØs rapport fra 2017, NOU 2014:15 og Baes funn i 2012. Både etterspørsel fra overordnet departement og kompleksitet i regnskapet synes også å påvirke bruken av periodisert regnskapsinformasjon, noe som også understøttes også av konklusjonene i Baes masteroppgave fra 2012.

6.3.2 *Bruk av økonomisk styringsinformasjon i styringsdialogen*

Gjennomgående har alle økonomilederne en opplevelse av at departementenes fokus i styringsdialogen ikke har endret seg særlig mye som følge av endringene. Informantene fra departementene bekreftet i noen grad også dette.

De fleste virksomhetene opplever at overordnet departement etterspør kontant informasjon på samme måte som før, og at det er lite fokus på ny tilgjengelig informasjon. Økonomiledernes opplevelse er at departementene i liten grad er opptatt av økonomisk styringsinformasjon som en del av den løpende styringen, og at deres fokus på økonomi i hovedsak begrenser seg til budsjettkontroll. Etatsstyringen har hovedfokus på ikke-finansiell styringsinformasjon. En representant fra et departement opplever at de har prøvd å fokusere på finansielle nøkkeltall i noen underliggende virksomheter, men at det foreløpig ikke har vært særlig vellykket.

En økonomileder fra en virksomhet uttaler følgende:

«Departementet var positive til at vi tok grep med innføring av kontoplan og SRS. Vi har løpende levert rapporter som viser ny styringsinformasjon. Men, vi opplever at de ikke har brukt ett minutt på å bruke det til noe. Dersom vi i forbindelse med oppfølging av økonomisk forbruk argumenterer med at kostnader faller i neste år er det kun fokus på fullmakter, ikke resultater. Departementet får årsregnskapet, men vi opplever ikke at det er noe fokus på innholdet.»

En annen leder bekrefter inntrykket av at økonomisk styringsinformasjon ikke er et sentralt tema i etatsstyringen, og sier:

«I etatsstyringsdialogen følger de opp resultater, men ikke økonomisk styringsinformasjon. Men, de forventer at vi skal levere dokumentasjon i slutten av året. Selv når et departement går inn og gir øremerkede bevilgninger med tilhørende føringer for et spesifikt fagområde er de ikke opptatt av å følge opp den økonomiske utviklingen på det aktuelle området gjennom året, hverken etter kontant- eller periodisert prinsipp. De er kun opptatt av at de kontante rammene blir benyttet og ikke overskredet».

En tredje økonomileder bekrefter også samme inntrykk og uttaler:

«De har ikke vært aktive for å etterspørre ny styringsinformasjon, og det rapporteres ikke styringsinformasjon fra virksomhetsregnskapet løpende gjennom året, kun ifm. presentasjon av årsregnskapet. Men, jeg opplever nå at det er en liten bevegelse knyttet til fokus på ny styringsinformasjon».

Informantene fra departementene bekrefter også langt på vei at etatsstyringen har lite fokus på periodisert regnskapsinformasjon, og at økonomifokus i hovedsak fokuserer på oppfølging av årlige kontante budsjetttrammer. En representant for et departement sier følgende:

«Budsjettkontroll iht. kontantregnskapet er Finansdepartementets fokus, og her gis det ikke noe handlingsrom. Det blir derfor ikke kultur for å fokusere på periodisert virksomhetsregnskap».

En annen departementsansatt opplever at den økonomiske kompetansen hos etatsstyrere generelt er mangelfull og uttaler:

«Mange vil benchmarke både mot andre statlige virksomheter og private virksomheter, jeg synes ikke dette er en god ide. En utfordring er at etatsstyrer ofte mangler økonomisk forståelse, de har ikke skjønt grunnleggende informasjon knyttet til kostnadshenføring».

Et departement benytter til en viss grad periodisert regnskapsinformasjon i oppfølgingen av underliggende virksomheter, og en av de intervjuede fra dette departementet opplyser at de på forhånd hadde størst forventninger til ny styringsinformasjon for balanseposter. De har

imidlertid erfart at et periodisert resultatregnskap også bidrar til bedret styringsinformasjon. Departementet forsøker å nyttiggjøre seg av den nye styringsinformasjonen, men innser at det fortsatt er et stort potensial for ytterligere bruk. Informanten sier:

«I resultatregnskapet ser man nå en bedre sammenheng mellom aktivitet og kostnad/inntekt, samtidig som periodiserte regnskapet også bidrar til å skille bevilgninger og eksterne inntekter. Kostnader og inntekter fremkommer i samme periode og det gjør at man kan bruke dette til å utarbeide flere relevante nøkkeltall. I vår styring har vi også fokus på transaksjonsbaserte inntekter og tilhørende innkreving fra kunder, og videre har vi et særskilt fokus på grad av opprettholdelse på infrastruktur.»

Den samme informanten påpeker imidlertid at det er krevende å fokusere på oppfølging etter to prinsipper. Departementet har opplevd å få negative tilbakemeldinger fra Finansdepartementet fordi de har hatt for stort fokus på periodisert regnskapsinformasjon, og ikke nok på kontantoppfølging. Respondenten sier:

«Det skal ikke være noe mer-/ eller mindreforbruk. Kontantregnskapet er fortsatt det viktigste siden statsbudsjettet og statsregnskapet er basert på kontantprinsippet.»

Informanten fra virksomheten som er underlagt dette departementet opplever også at det har vært en liten utvikling i etterspørsel etter økonomisk styringsinformasjon. På spørsmål om hvorvidt departementet etterspør og gjør bruk av den nye styringsinformasjonen svarer informanten følgende:

«De gjør det, men ikke løpende. Men, de bruker årsrapporten og har fokus på denne, og jeg opplever at de sammenligner de ulike virksomhetene. Da vil de få mye informasjon som de ellers ikke ville fått. Utvikling fleksitid, anlegg osv. Men fokus er på mest på årsregnskapet som de bruker som input i sin styring av virksomheten. Men, de er ikke så tett på virksomheten gjennom året når det gjelder økonomi. Kun pr. august og ved årsslutt».

Informanten fra DFØ bekrefter også inntrykket av at bruk av periodisert regnskapsinformasjon fortsatt har et stort uutnyttet potensial i etatsstyringen. Informanten opplever også at økonomisk styringsinformasjon generelt har liten plass i etatsstyringen. I den grad departementene har fokus på økonomi er de mest fokusert på kontantregnskap og budsjettkontroll. En medvirkende årsak til dette er at det er kontantregnskapet som er fokus både for Finansdepartementet og Stortinget. En utfordring er også at departementene mangler god verktøystøtte for oppfølging av finansiell informasjon, og må derfor basere seg på manuelle sammenstillinger. Virksomhetene har gode systemer, mens departementet som er som et «konsernstyre» for en rekke virksomheter ikke har noen tilgang til denne type systemer. Den intervjuede sier:

«På en skala fra en til fire er vi nok bare på nivå to for å benytte periodisert informasjon. Det er veldig varierende fra departement til departement, fra veldig lite til noe mer. Interessen hos departementene er også veldig varierende, også mellom de ulike avdelingene i samme departement. Det er ikke alltid ett departement i det samme departementet. Det er tilfeller av departementer som spør virksomhetene om gode opplysninger, men det er et fåtall som har fokus på dette».

DFØs rapport fra 2017 behandler også funn knyttet til bruk av økonomiske styringsdata i etatsstyringen. Av rapporten fremgår det at etatsstyrerne har en beskjeden bruk av regnskap, men at bruken som er opplevs som nyttig. Bruken av regnskap opplevs som mest nyttig i konkrete oppgaver, men er ikke så viktig for etatsstyrerne i mer strategisk arbeid. Noen etatsstyrere opplever å ha stor merverdi av regnskap etter SRS, men generelt er kompetansen på virksomhetsregnskap etter SRS begrenset (DFØ, Bruk og nytte av regnskapsdata i styringen (upublisert rapport), 2017, s. 5).

I DFØs tilstandskartlegging ble det også stilt spørsmål om etatsstyrernes vurdering av virksomhetsregnskap etter SRS. Av tolv etatsstyrere mente to at det er nødvendig tilleggsinformasjon, syv mente det er grei tilleggsinformasjon og tre mente det er uten betydning. Rapporten viste også at kompetansen på virksomhetsregnskap etter SRS var begrenset hos de fleste etatsstyrerne (DFØ, Bruk og nytte av regnskapsdata i styringen (upublisert rapport), 2017, s. 74).

Oppsummert opplever både virksomhetene og departementene at ny styringsinformasjon i liten grad brukes i etatsstyringen. Enkelte departementer har til en viss grad begynt å benytte ny informasjon både fra artskontorrapporteringen, årsrapporten og periodisert virksomhetsregnskap, men også i disse departementene oppleves det å være et stort potensial for ytterligere bruk. De siste års endringer i tilgang på styringsinformasjon har således ikke hatt stor påvirkning på hvordan departementene bedriver etatsstyring. Informantene fra virksomhetene, fra departementene og fra DFØ bekrefter alle at etatsstyringen har hovedfokus på resultatoppfølging og at bruk av økonomisk styringsinformasjon i hovedsak brukes til oppfølging av årets kontantbudsjett.

Ved innføring av standard kontoplan har departementene også fått tilgang på kontant regnskapsinformasjon på artskontonivå. Videre har innføring av obligatorisk årsrapport gitt tilgang på både en standardisert kontantrapportering og et fullt årsregnskap etter SRS. Utfordringen synes imidlertid å være at den nye informasjonen i svært liten grad benyttes som en del av etatsstyringen.

Jeg vil i pkt. 6.6 gi en nærmere analyse av ulikheter i bruk av ny økonomisk styringsinformasjon hos virksomheter og departementer sett i lys av prinsippal-agent teori.

6.4 Delproblemstilling 3 - Erfaringer med utvikling i kvalitet på økonomistyringen

I dette punktet vil jeg presentere funn, analyser og drøftinger knyttet til delproblemstilling 3 Erfaringer med utviklingen i kvalitet på økonomistyringen.

Jeg har i pkt. 5.3.3 påpekt at definisjon av kvalitet gjennom årene har beveget seg bort fra en spesifikasjons-orientert tilnærming og over til en mer bruker-basert tilnærming. Når det gjelder økonomistyring vil kvalitet kunne vurderes ut fra evnen til å nå fastsatte økonomiske målsettinger. Statlige virksomheter skal levere forvaltning og tjenester i henhold til sitt samfunnsoppdrag. I denne avhandlingen er kvalitet definert som opplevd kvalitet, nærmere bestemt økonomiledernes opplevelse av hvordan økonomistyringen kan bidra til virksomhetens evne til å nå sine mål på en effektiv måte og innenfor de økonomiske rammer som er satt. Som

det fremgår av pkt. 2.3 vil kvaliteten på økonomistyring derfor bli vurdert opp mot følgende kriterier:

- Budsjettstyring (oversikt, kontroll og budsjettoverholdelse)
- Ressursutnyttelse (effektivitet og produktivitet)
- Prioriteringsevne (mål- og resultatkrav)

6.4.1 Kvalitet vurdert etter budsjettstyring

Alle informantene opplever at økonomisk styringsinformasjon i stor grad benyttes som styringsverktøy for budsjettstyring, men det er variasjoner med hensyn til hva slags styringsinformasjon som benyttes. Alle virksomhetene opplever at kontoplanen har gitt bedre strukturert oppfølging av regnskap mot budsjett. Ingen av informantene opplever at årsrapporten har hatt påvirkning på kvaliteten på budsjettstyringen.

De mest erfarne virksomhetene benytter aktivt periodisert regnskapsinformasjon i budsjettoppfølgingen, mens mindre erfarne fortsatt benytter kontantbasert informasjon, supplert med utvalgt periodisert informasjon. Til tross for at alle virksomhetene har opplyst at det oppleves krevende å følge opp budsjett og regnskap etter to prinsipper er det ingen av informantene som opplever at innføring av SRS har hatt negativ påvirkning på kvaliteten på budsjettstyringen. Flere av informantene har tvert imot en opplevelse av at kvaliteten på budsjettstyringen har blitt bedre som følge av innføring av periodisert regnskap. Et intervjuobjekt fra en av de erfarne virksomhetene sier følgende:

«Oppdatert informasjon om forpliktelser og forbruk gir et bedre grunnlag for å beregne kontantflyten i virksomheten, og dette gir igjen en tettere og bedre oppfølging av kontant forbruk».

En annen leder uttaler:

«Endringene har gitt større fokus på avsetninger og dette gir bedre budsjettstyring, og vi har nå erfart at avsetningene på enkelte områder er for lave. Vi avdekker dette i regnskapsoppfølgingen. Et SRS-regnskap reflekterer det som faktisk er forbrukt, og

avdelingene kan derfor ikke dekke seg under at det ikke er utbetalt. Man kan ikke lenger forklare avvik med at faktura ikke er kommet eller betalt, du skal avsette for ikke mottatte fakturaer slik at dette ikke er et avvik. Avvik er nå kun endringer i fremdrift. Med konsekvent bruk av artskonto og periodisert regnskap kommer dette veldig godt frem. Det gir absolutt bedre budsjettkontroll. Det viktige er nå å få produsert verdi inn styringsdialogen med overordnet departement slik at man ikke binder opp store midler i statsbudsjettet men gir beskjed om omprioriteringer og hva vi skal beslaglegge av midler. Et godt fokus på virksomhetsregnskapet og økt fokus på produsert verdi gir også et godt grunnlag for en bedre kontantprognose».

Informanten konkluderer med at SRS har gjort at den generelle kvaliteten på regnskapet er blitt bedre og at det er blitt mer fokus på finansiell styringsinformasjon, noe som igjen har bidratt til at kvaliteten på kontante prognoser blir bedre. Dette fører også til at kvaliteten på budsjettstyringen øker. Økt kvalitet på budsjettstyring vil på sikt kunne føre til at en virksomhet ikke bare omprioriterer innen eget område, men at den også varsler overordnet departement om ledige midler slik at det kan omdisponeres innenfor ulike samfunnsmessige formål.

En av de mindre erfarne informantene opplever at det ikke er noen forskjell på utviklingen i kvalitet på budsjettstyringen, men tilføyer at endringene totalt sett har ført til bedre kvalitet på regnskapsdataene. Denne virksomheten benytter hovedsakelig kontant informasjon i budsjettoppfølgingen.

Informanten fra DFØ uttaler:

«Det har heller ikke ført til noen forverring på budsjettkontrollen. Faktisk tror jeg SRS i praksis bidrar til en generell heving av kvaliteten i regnskapet, og at det derfor blir lettere å holde kontrollen, både på det periodiserte og det kontante regnskapet».

En representant for et departement opplever at selv om kontant forbruk er viktig så er det fokus på helheten i virksomhetsregnskapet som gir den beste ledelsesinformasjonen, og som også gir

det beste grunnlaget for å prognostisere kontant forbruk. I virksomheter med omfattende eksterne inntekter oppleves dette særlig viktig.

Flere informanter opplever at det er krevende å følge opp budsjett og regnskap etter to prinsipper. En økonomileder som er svært erfaren i bruk av periodisert regnskap sier følgende om hvordan de har løst denne utfordringen:

«BDM (budsjettansvarlig) forholder seg ikke til kontantbudsjett, de forholder seg kun til periodisert budsjett. Vi har besluttet at økonomiseksjonen forholder seg til kontantbudsjettet, og finner en god løsning slik at vi ikke overtrekker kontantrammen. Men, det har vært en utfordring å lage et robust system».

Tradisjonelt har noe av skepsisen mot innføring av periodisert regnskap knyttet seg til at statlige virksomheter uansett må forholde seg til årlige kontante budsjetttrammer og kontant rapportering til statsregnskapet, og at fokus på periodisert budsjett og regnskap kan føre til dårligere budsjettkontroll. Funnene i denne undersøkelsen bidrar til å avkrefte denne skepsisen. Alle de erfarne virksomhetene, et av departementene og informanten fra DFØ opplever tvert imot at fokus på periodisert budsjett og regnskap bidrar til å heve kvaliteten på det kontante budsjettet og således har positiv innvirkning på budsjettkontrollen.

I Deloitte's undersøkelse fra 2017 (Deloitte, Økonomistyring i staten - Den glemte strateg, 2017) fremgår det at 71 % av de som bruker SRS oppgir at bruk av periodisert regnskapsinformasjon bidrar til bedre budsjettstyring. Den underbygger også konklusjonen om at bruk av SRS utelukkende har en positiv effekt på budsjettkontrollen.

Mine analyser gir indikasjoner på at økt modenhet og erfaring med bruk av periodisert regnskap gjør virksomhetene tryggere på at de klarer å overholde kontante budsjetttrammer selv om de løpende styrer etter periodiserte prinsipper. Mindre erfarne virksomheter synes i større grad å føle utrygghet knyttet til om de klarer å kombinere intern styring etter SRS med et budsjett etter kontantprinsippet.

Oppsummert synes det som om de siste års endringer ikke har ført til store endringer hva gjelder kvalitet på økonomistyringen i statlige virksomheter, målt etter kriteriet budsjettstyring. Flere økonomilederne opplever at endringene har ført til en generell heving av kvalitet på regnskap og prognoser, og at dette igjen gjør at budsjettstyringen har fått noe høyere kvalitet.

6.4.2 Kvalitet vurdert etter ressursutnyttelse

Opplevelsen av hvordan endringene har påvirket kvalitet på økonomistyring vurdert opp mot ressursutnyttelse er noe varierende blant informantene.

Flere opplever at et periodisert regnskap som ikke er påvirket av kontante utbetalinger gjør det enklere å bruke historiske data som grunnlag for ressursstyring. Fokus på kostnader og faktisk forbruk av arbeidstimer i stedet for utbetalte lønnsutgifter gjør det lettere å planlegge og følge opp utnyttelse av personellressurser. Løpende oppfølging av fremdrift på aktiviteter og tilhørende kostnader gjør det lettere å utnytte ressursene på en god måte.

To av informantene opplever imidlertid at mangel på god systemstøtte for kobling av timeforbruk og aktivitetsstyring er en utfordring, og at dette er den viktigste årsaken til at de ikke benytter økonomisk styringsinformasjon til aktiv ressursstyring. Uten digitale løsninger blir det mye krevende manuell oppfølging. Den ene uttaler:

«Dersom vi skal bruke mer tid på å utvikle system for tidsregistrering og bruk av ressurser, da må de som tildeler ressurser være mer interessert i ressursutnyttelse. Departementet er veldig tydelig på at det er kontant som betyr noe for dem. Inntil departement og Storting er mer interessert vil det ikke skje så mye her. Noen ganger vedtar Stortinget ordninger som man ikke ser konsekvensen av, dersom det ble et system for mer registrering av tid ville det være enklere å se ressursutnyttelsen og hva som var konsekvensen av de ulike vedtak.»

Den andre sier:

«Mangel på tidsregistrering knyttet til økonomiske data er til hinder for at man kan styre ressursene sine på en god måte.»

En økonomileder forteller at de har gjort store satsninger på IKT-systemer og at dette sammen med innføring av standard kontoplan og periodisert regnskap har muliggjort gode effektiviseringsprogrammer. Lederen uttaler:

«Vi har tatt ut mange nøkkeltall på tvers av regioner og sett på hvordan de varierer fra region til region. Vi ser på kostnader og dette trigger at man skal gjøre det likt i hver region. Standardisering bidrar til å tenke effektiv ressursbruk. Vi har nå mye mer data som kan brukes for å holde fokus på ressursbruk. Vi etablerer underprosjekter for å analysere ressursbruk og lager krav til tiltak for å effektivisere. Dersom man kjøper eksterne tjenester skal interne timer ned. Vi ser på effektiv ressursbruk på tvers av regionene, og vurderer kjøp av tjenester opp mot bruk av egne ansatte. Vi bruker økonomiske data, timeregistrering og fagsystemer sammen for å oppnå best mulig ressursutnyttelse».

En departementsinformant opplever at kvaliteten på ressursutnyttelse generelt har blitt bedre de senere årene, men er usikker på årsaken til dette. Informanten sier:

«Det er generelt mer fokus på ressursutnyttelse nå, dette kan slå flere veier, men totalt sett er det positivt med info».

En annen informant opplever at statlige virksomheters bevissthet knyttet til ressursutnyttelse generelt er lav, og at dette gjelder både utnyttelse av personell og kapitalkrevende utstyr.

Vedkommende uttaler:

«Jeg tror det er lite fokus på dette – dersom det hadde vært mer leie så hadde man kanskje hatt et mer bevisst forhold til dette. Utstyret er jo her så man er ikke så bevisst i forhold til dette, enten det er bygg eller maskiner eller IKT utstyr. Dette er en fare ved å eie mye. Man er heller ikke så bevisst i forhold til hva man bruker sin kompetanse til, det hopper seg opp personer som ikke kan brukes til noe. Det er lite bevissthet knyttet til hva ressursene skal brukes til og hva det skal koste. Det er et dilemma knyttet til samfunnsbevisst aktør vs. kostnadsbevisst aktør».

En av de intervjuede fokuserer også på utnyttelsen av personalressursene og sier følgende:

«Elefanten i rommet er utnyttelsen av personalressursene. Det er på personell man har mest å hente. Mange rapporterer mange detaljer om personellbruk, men ikke om effektiv bruk av personell. Det mangler en fjerde reform knyttet til personalforvaltning og utnyttelsen av personell.»

Informantene opplever gjennomgående at reformene har bidratt til økt bevissthet knyttet til ressursutnyttelse. Kontoplanen gir tydeligere informasjon om de ulike artene av inntekter og kostnader/utgifter og årsrapporten tvinger virksomhetene til å sette mer fokus på sin ressursutnyttelse. Periodisert regnskap legger til rette for at man i større grad kan måle ressursforbruk og foreta bedre ressursdisponeringer, både når det gjelder personell og bruk av materiell og utstyr.

Deloitte har gjennomgått alle statlige årsrapporter de tre siste årene og konkludert med at svært få virksomheter oppfyller kravene knyttet til kobling mellom resultater og ressursbruk. De fleste virksomhetene fremhever oppnådde mål og gjennomførte aktiviteter i årsrapporten, men svært få kobler resultater til faktisk ressursbruk. Observasjonen bekreftes også i Deloitte's undersøkelse fra 2017 hvor kun 46 % av respondentene oppgir at de i aktivt bruker ressursstyring som styringsprinsipp (Deloitte, Økonomistyring i staten - Den glemte strateg, 2017, s. 7).

DFØ har i sin rapport fra 2017 funnet at 38 av 51 (75%) virksomheter brukte periodisert regnskapsinformasjon i vurdering av resultater i årsrapporten for 2015, men kun seks virksomheter vurderte resultater i lys av effektiv ressursbruk. Fire virksomheter svarte at de vurderte resultater i lys av kostnader og effektiv ressursbruk (DFØ, Bruk og nytte av regnskapsdata i styringen (upublisert rapport), 2017, s. 56).

Forsvaret innførte SRS med virkning fra 1.1.2016. Laugen gjennomførte i 2016 en undersøkelse knyttet til innføring av periodisert regnskap i Forsvaret (Laugen, 2016, s. 71) og konkluderte der blant annet med at Forsvaret etter innføring av SRS ikke har en god kobling

mellom økonomiske styringsdata og de oppgaver som skal gjennomføres. Han uttaler:
«Erfaring fra informanter viser at økonomiske rapporter ennå ikke blir analysert og koblet mot oppdragsporteføljen. Derav er det ingen kobling mellom leveranser og ressursforbruk, og det blir en mer antagelse om at så lenge en er innenfor økonomiske rammer og ikke hører noe – så leverer en produktene som pålagt».

Oppsummert kan man konkludere med at endringene har bidratt til at virksomhetene har blitt mer bevisst på sin ressursutnyttelse. Standard kontoplan har bevisstgjort virksomhetene på hva de bruker pengene til. Selv om virksomhetene fortsatt ikke styrer direkte på ressursutnyttelse så er det et økt fokus på ressursutnyttelse i flere sektorer. Når det gjelder ressursutnyttelse knyttet til materiell og utstyr opplever flere at både innføring av SRS og standard årsrapport har ført til økt fokus på, og derigjennom også økt kvalitet på, ressursutnyttelse.

Samlet sett viser min avhandling at selv om mange opplever at de i noen grad benytter ressursstyring aktivt, er det fortsatt et stort uutnyttet potensial knyttet til å nyttiggjøre seg av informasjon om kostnader pr. aktivitet for personalressursene. En av de største utfordringene på dette området synes å være at mange virksomheter ikke har tilgang på gode systemløsninger for å måle ressursforbruk og koble dette med faktiske kostnader.

6.4.3 Kvalitet vurdert etter prioriteringsevne

Opplevelsen av hvordan endringene har påvirket kvalitet på økonomistyring vurdert opp mot prioriteringsevne er gjennomgående positiv, men også her er det et uutnyttet potensial.

Flere informanter opplever at endringene har ført til bedre grunnlagsdata, fordi man har kostnadsdata i stedet for utgiftsdata. Dette gjør at det er mulig å måle hva ulike aktiviteter koster. De opplever at bruk av kostnadsdata sammen med operative data gjør det mulig å gjennomføre systematiske risikovurderinger og prioritere de aktivitetene som gir best resultater målt opp mot samfunnsoppdraget. En økonomileder påpeker at det nå er enklere å vurdere hvorvidt enkelte oppgaver bør utføres i egen regi eller ved kjøp av eksterne tjenester. Informanten sier:

«Mer fullstendige kostnadsdata gjør det lettere å gjøre gode vurderinger på om man skal kjøpe tjenester eller gjennomføre oppgavene selv. Det har vært en tradisjon for å gjøre alt selv, nå har det blitt brutt noe opp, særlig på IT-siden. Kompetanse er ferskvare på noen områder. Vi ser nå mer på fellestjenester, og vi kan gjøre reelle sammenligninger. Fullstendige kostnadsdata er viktig informasjon for å kunne ta slike vurderinger».

En annen informant påpeker at både innføring av kontoplan og SRS har økt muligheten til å gjøre gode prioriteringer. Informanten sier følgende om prioriteringsevne:

«Endringene har ført til at man får fokus på de riktige tingene og hva vi kommer til å bruke av midler. Det blir fokus både på om vi kan flytte penger internt i virksomheten, men også om vi kan frigjøre midler som kan brukes av andre virksomheter i stedet. Vi bruker aktivt virksomhetsregnskapet til å predikere kontant forbruk slik at vi ser hva som kan omprioriteres».

Selv om det er langsiktige føringer i politikken som gir grunnlaget for hva som skal prioriteres, vil økonomiske data i etterhånd gi viktig informasjon knyttet til hva det faktisk koster å gjennomføre ulike aktiviteter. For enkelte typer virksomheter vil økonomiske data være mer viktig i prioriteringsdebatten enn for andre typer virksomheter. Flere informanter bekrefter inntrykket av at både innføring av standard kontoplan, krav om årsrapport og innføring av SRS har gitt en bedre bevissthet på hvordan den enkelte virksomhet bruker sine penger. Reformene har i tillegg til de direkte effektene av den enkelte reform også økt virksomhetene generelle fokus på hvordan økonomiske data kan benyttes som en del av styring og prioritering. En av intervjuobjektene uttaler:

«Spørsmålet er også hvor rause rammer man har hatt, flere virksomheter har hatt det så godt at det ikke har vært behov for å benytte denne informasjonen så effektivt som det er mulig. Når budsjettkuttene kommer så vil det bli behov for å benytte økonomisk informasjon mer effektivt. Mulighetene er der, for de fleste virksomhetene er det ikke viktig om det er SRS eller kontant, men kontoplanen har gitt god informasjon til alle. Det SRS tilfører er forståelsen av kostnadshenføring og hva som er utgifts-/kostnadsdrivere. Både innføring av kontoplan og SRS, og et krav om produksjon av årsrapport, har

bidratt til å bevisstgjøre virksomhetene på hvordan de bruker sine penger og hvilke tjenester som krever hva».

Bruk av periodisert regnskapsinformasjon har gitt virksomhetene mulighet til å analysere kostnader og prioriteringer og benytte denne informasjonen i diskusjoner knyttet til budsjettkutt. Både ABE-reformen og andre typer budsjettkutt rammer gjerne virksomhetene etter «ostehøvelmetode», dvs. at budsjetter kuttes på generell basis uten en bevisst vurdering av kutt opp mot de prioriteringer som skal gjøres og hva de enkelte aktiviteter koster. Brukt på en korrekt måte vil ny regnskapsinformasjon kunne gi virksomhetene og departementene et mer fullstendig informasjonsgrunnlag til å kunne gjøre bedre prioriteringer, særlig knyttet til budsjettallokeringer. En informant uttaler:

«Endringene har ført til at man får fokus på de riktige tingene og hva vi kommer til å bruke av midler. Det blir fokus både på om vi kan flytte penger internt i virksomheten, men også om vi kan frigjøre midler som kan brukes av andre virksomheter i stedet. Vi bruker aktivt virksomhetsregnskapet til å predikere kontant forbruk slik at vi ser hva som kan omprioriteres».

En annen økonomileder påpeker også at alle utfordringer tradisjonelt har blitt adressert med et krav om flere ressurser. Med innføring av standard kontoplan og SRS opplever virksomheten at de lettere kan dokumentere de reelle behovene, både på personell- og på investeringssiden. For denne virksomheten har det vært viktig å dokumentere konkrete behov, slik at man ved gjennomføring av budsjettkutt har kunnet skjerme investeringer og skape forståelse for at kutt må tas på personalkostnader.

Gjennom årsrapportens fokus på presentasjon av resultater, prioriteringer og effektiv ressursbruk tvinges virksomhetene til en større bevisstgjøring knyttet til resultater og ressursbruk, noe som bidrar positivt i arbeidet med operative prioriteringer. Informantenes opplevelser bekrefter at de tre endringene på ulike måter har bidratt til å gjøre grunnlaget for prioritering bedre, men det synes også klart at det fortsatt er store utfordringer når det gjelder å utarbeide gode informasjonsstrukturer som gjør at virksomhetene faktisk klarer å hente ut den styringsinformasjonen de har behov for. En av de intervjuede sier:

«Hovedinntrykket er at det er mye bra i datagrunnlaget, men det er fortsatt ikke tilstrekkelig. Det mangler ofte en god regnskapsføring av ressursbruken, og denne er ofte ikke tilstrekkelig koblet mot de vesentligste virksomhetsområdene. Det hadde vært best for alle om overordnet departement og virksomheten hadde en god diskusjon knyttet til oppbygging av en god økonomimodell. Det må være både virksomhetens behov og departementets behov for økonomiske data som må ligge til grunn for økonomimodellen. Ofte kan utfordringer knyttet til teknikaliteter overskygge reelle prioriteringer».

Både informantene fra departementene og fra DFØ opplever at endringene har ført til en økt bevissthet knyttet til hvordan virksomhetene bruker sine midler, noe som gjør at virksomhetene blir bedre til å prioritere. Informanten fra DFØ påpeker at det særlig er innføring av en standardisert årsrapport som tvinger virksomhetene til å sette fokus på sine egne prioriteringer.

Selv om endringene allerede har bidratt positivt på virksomhetenes prioriteringsevne, er det også på dette området fortsatt et stort uutnyttet potensial. På områdene ressursstyring og prioriteringsevne preges bildet at mange virksomheter fortsatt sliter med å etablere gode løsninger for å måle kostnader knyttet til bruk av personell. Flere virksomheter er også fortsatt relativt umodne når det gjelder å bygge sine systemer slik at de underbygger det informasjonsgrunnlaget virksomheten trenger for å benytte økonomisk styringsinformasjon som et naturlig virkemiddel i strategiske prioriteringer.

6.5 Påvirkning på økonomistyringen – generelle erfaringer

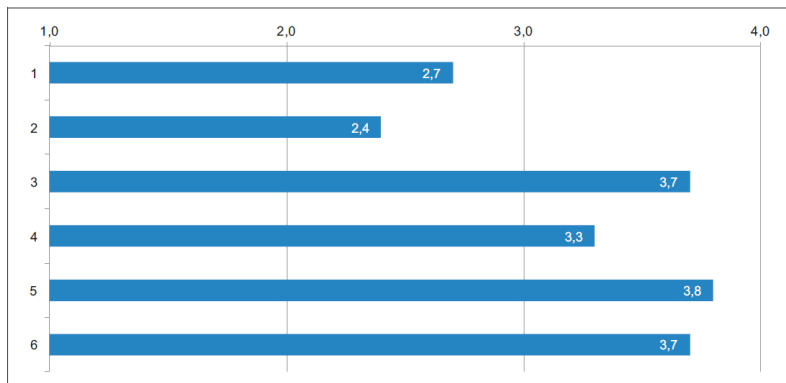
Jeg har ved hjelp av dokumentstudier søkt å finne et bredere grunnlag for hvordan statlige virksomheter opplever at de siste års endringer har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter.

Finansdepartementet redegjorde i statsbudsjettet for 2010 for erfaringer fra utprøving av virksomhetsregnskaper etter periodiseringsprinsippet i elleve pilotvirksomheter (2006-2009) i samarbeid med deres overordnede departement. Departementet uttalte da:

«Hovedinntrykket fra evalueringen er at virksomhetene og departementene har identifisert konkrete og målbare effekter som kan føres tilbake til bruk av periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå ved bruk av kontantregnskap alene. Effektene er knyttet til alle de definerte bruksområdene (med unntak av samfunnsøkonomiske analyser), som er oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk, forvaltning av eiendeler, sammenlignende analyser, vurdering av kostnadseffektivitet og produktivitet, og kalkyler. Det er likevel stor variasjon når det gjelder hvilke effekter de enkelte virksomhetene/departementene har erfart og hvilket omfang effektene har. Både virksomheter og departementer peker på at de ser flere potensielle effekter som ennå ikke er realisert. Samlet sett er det ikke identifisert klare mønster som tyder på at noen typer virksomheter kan forvente større nytte av periodisert regnskap enn andre»
(Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 172).

Med bakgrunn i innføring av standard kontoplan og SRS har DFØ laget en erfaringsoppsummering der virksomhetene er blitt spurt om nytten av regnskap og hvilke erfaringer de har gjort med SRS. Erfaringene ble presentert i NOU 2015:14. I oppsummeringen konkluderes det med at kvaliteten i virksomhetsregnskapet er forbedret etter Regnskapsprogrammets¹ oppstart i 2010, samtidig som kontantrapporteringen til statsregnskapet har samme kvalitet som tidligere. Det konkluderes også med at virksomhetene bruker regnskapsinformasjon mer aktivt i sin egen styring av virksomheten, og i enda større grad fokuserer på kvalitet i regnskapet for å oppnå bedre styring. I en spørreundersøkelse fra samme evaluering er virksomhetene spurt om nytte av regnskap generelt (figur 10) og om spesifikk nytte av SRS (figur 11.) På generell basis svarer virksomhetene at regnskapsinformasjon er et viktig innspill for budsjettering, virksomhetsplanlegging og rapportering i statlige virksomheter. Om lag halvparten av virksomhetene sier at de opplever realisert nytte av SRS.

¹ DFØs program for implementering av standard kontoplan og SRS 2010-2014.



Skala: 1= Ingen grad, 2 = I liten grad, 3= I noen grad, 4= I stor grad

1 Innspill til statsbudsjettet

2 Løpende mål- og resultatoppfølging

3 I dialog ved utforming av tildelingsbrev

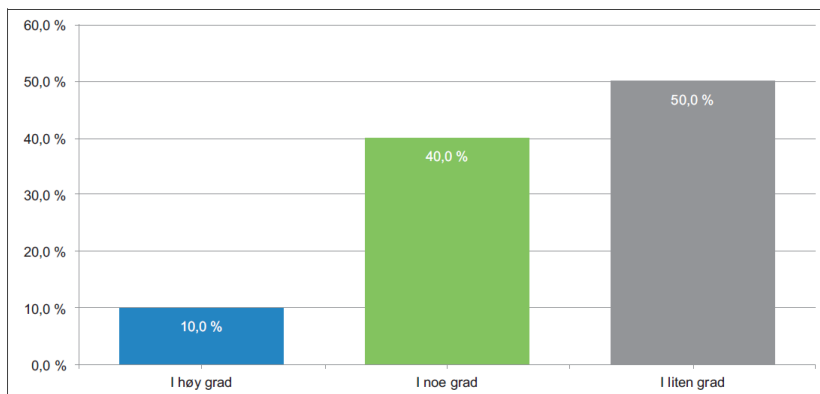
4 Periodisk rapportering

5 Budsjett- og virksomhetsplanlegging

6 Årsrapportering til departementene

Figur 10 Hvilken nytte gir bruken av regnskapsinformasjon i følgende styringsprosesser?

Kilde: (Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 172)



Figur 11 I hvilken grad oppleves det at bruken av den nye regnskapsinformasjonen i styringen er bedre enn før endringene ble innført.

Kilde: (Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 173)

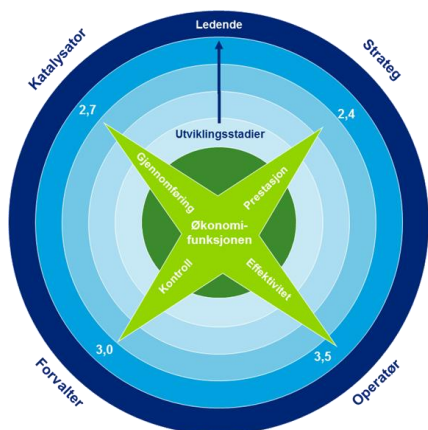
Børmer-utvalget uttaler at siden det tar tid å hente ut slik gevinster, og ettersom mange departement ikke etterspør denne informasjonen i særlig grad, må dette ses på som et positivt resultat for virksomhetenes bruk av den nye styringsinformasjonen.

Kunnskapsdepartementet har som eneste departement innført SRS i sitt eget internregnskap, og har også et krav om at alle underliggende virksomheter skal føre sitte regnskap etter SRS.

Kunnskapsdepartementet har i forbindelse med utarbeidelsen av NOU 2015:14 gitt uttrykk for at virksomhetene i universitets- og høyskolesektoren har stor nytte av periodisert regnskap i styringen av ressursene til blant annet eiendomsforvaltning og forskningsinfrastruktur.

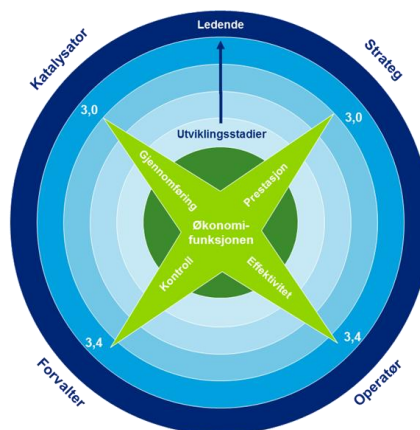
Deloitte gjennomførte i juni 2012 (Deloitte, Økonomistyring i staten, 2012) og i juni 2017 (Deloitte, Økonomistyring i staten - Den glemte strateg, 2017) spørreundersøkelser om temaet økonomistyring i statlige virksomheter i Norge. Målgruppen for undersøkelsen var statlige ledere med ansvar for økonomifunksjonen. En rekke virksomheter svarte på undersøkelsene som blant annet inneholdt spørsmål om hvordan økonomi- og virksomhetsstyring praktiseres og økonomifunksjonens modenhet. Med bakgrunn i beregninger av virksomhetens opplevde modenhet ble det i rapporten gitt et bilde av den statlige økonomifunksjonens modenhet samlet sett.

Begge undersøkelsene viser at statlige økonomiledere opplever seg som relativt modne i grunnleggende roller knyttet til *kontroll, etterlevelse og risikostyring* (forvalter) og i operasjonelle roller knyttet til å sørge for *effektive og kvalitativt gode interne prosesser og leveranser* (operatør). I de mer strategiske rollene som *pådriver og katalysator for gjennomføring av strategiske og finansielle målsetninger* (katalysator) og analyser av økonomisk styringsinformasjon som *støtte for virksomhetens planer og strategivalg* (strateg) ble modenheten vurdert betydelig lavere. Modenheten i forvalter- og operatørrollen ble i 2012 i snitt vurdert til hhv. 3,0 og 3,5 (i en skala fra 1-5, hvor en er minst moden og 5 mest moden), mens til svarende modenhet i strateg- og katalysatorrollen ble vurdert til hhv. 2,7 og 2,4. I 2017 ble modenheten i forvalter- og operatørrollen begge i snitt vurdert til 3,4, mens tilsvarende modenhet i strateg- og katalysatorrollen begge ble vurdert til 3,0.



Figur 12 Modenhet i økonomifunksjonen 2012

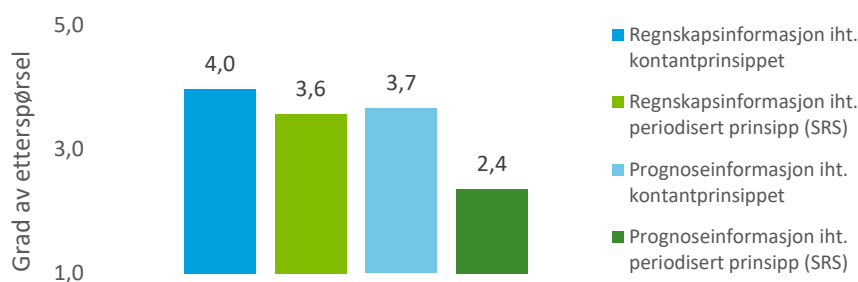
(Kilde: Deloitte 2012)



Figur 13 Modenhet i økonomifunksjonen 2017

(Kilde: Deloitte 2017)

Undersøkelsen fra 2017 viser også at overordnet departement etterspør styringsinformasjon etter SRS i lavere grad enn styringsinformasjon etter kontantprinsippet. Figur 14 under viser virksomhetenes vurdering av overordnet departements etterspørsel etter regnskaps- og prognoseinformasjon fra hhv. kontant rapportering og periodisert rapportering, for de virksomheter som benytter SRS.



Figur 14 Grad av etterspurt styringsinformasjon fra overordnet departement

(Kilde: Deloitte 2017)

Begge rapportene konkluderer med at økonomifunksjonen i statlig sektor ikke har utviklet seg nevneverdig de siste årene, til tross for at økonomisjefer opplever at kravene til økonomifunksjonen har økt. Undersøkelsene viser også at rundt halvparten av økonomisjefene ikke er medlem av toppledergruppen, og dermed i mindre grad er tilstede der strategiske og operative beslutninger tas.

I undersøkelsen fra 2017 oppgir 71 % av virksomhetene som benytter SRS at bruk av periodisert regnskapsinformasjon bidrar til bedre budsjettstyring. Selv om det totalt sett er små endringer i bruken av styringsinformasjon totalt sett viser undersøkelsen at SRS virksomhetene benytter den nye informasjonen aktivt. Av rapporten fremgår blant annet:

«Til tross for at det i løpet av de siste fem årene har skjedd store endringer i rammevilkår og krav til statlige økonomifunksjoner, er det fortsatt små endringer i preferanser hos virksomhetene: Rammestyring er det viktigste styringsprinsippet, og kontant budsjett er det mest brukte styringsverktøyet. Hos de virksomhetene som har innført SRS, ser vi imidlertid at bruk av periodisert budsjett er mest brukt og gir høyest nytte. Også periodiserte prognoser anvendes i stor grad, og oppgis å ha tilnærmet like stor nytte som kontante prognoser» (Deloitte, Økonomistyring i staten - Den glemte strateg, 2017, s. 4).

Dokumentstudiene bekrefter observasjonene fra dybdeintervjuene om at de fleste virksomheter som har tatt i bruk SRS opplever økt nytte av dette, men at det tar tid å hente ut den økte nytten. Deloitte's undersøkelse fra 2017 viser at det har skjedd en utvikling i modenhet i forvalterrollen. En medvirkende årsak til dette kan være at innføring av kontoplan og SRS har bidratt til økt kontroll. Undersøkelsen viser også en økt modenhet i de strategiske rollene til en økonomifunksjon, noe som kan ha sammenheng med de siste årenes økte fokus på behovet for å bruke økonomisk styringsinformasjon som grunnlag for økt kostnadseffektivitet.

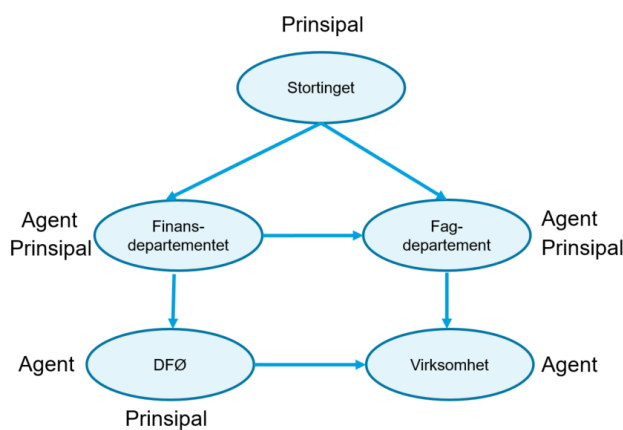
6.6 *Utviklingen sett i lys av prinsippal-agent teori*

Jeg vil i dette avsnittet se nærmere på de funnene jeg har gjort i denne avhandlingen, og vurdere disse i lys av prinsippal-agent teori.

Som det fremgår av pkt. 4.2 kan det være flere årsaker til at prinsippalen og agenten ikke alltid har samme mål og interesser, og til at agenten ikke alltid retter seg etter de instruksjoner som er gitt av prinsippalen. Jeg har i denne undersøkelsen avdekket flere utfordringer knyttet til

relasjonene mellom prinsipaler og agenter. Opstad (2016) nevner målforskyving som en av utfordringene i slike relasjoner. I offentlig virksomhet er det mange prinsipaler og agenter samtidig, og en prinsipal vil kunne ha mange agenter under seg, agenter som ikke nødvendigvis taler med en tunge eller går i takt. Det innebærer at prinsipalen styrer på ulik måte avhengig av den enkelte agenten.

Jeg har også i denne avhandlingen erfart at en agent kan ha flere prinsipaler for ulike fagområder, og videre at en instans kan være prinsipal for en instans og samtidig agent for en annen prinsipal. Sammenhengen mellom de ulike aktørene og deres roller i de relasjonene jeg har undersøkt er forsøkt fremstilt i figuren under:



Figur 15 Prinsipal-agent forhold i statsforvaltningen

Stortinget er prinsipal for alle departementer, herunder også Finansdepartementet, og departementene er agenter for Stortinget. Samtidig er Finansdepartementet i budsjettspørsmål også prinsipal for fagdepartementene. Fagdepartementene er prinsipaler for virksomhetene. Finansdepartementet er også prinsipal for agenten DFØ som blant annet er satt til å forvalte det statlige økonomiregelverket. I denne kapasiteten er DFØ å betrakte som prinsipal for virksomhetene. Virksomhetene er således agent for to prinsipaler, fagdepartementet som etatsstyrer og DFØ som regelverksforvalter. Fagdepartementene har også to prinsipaler, Stortinget som eier og Finansdepartementet som budsjettansvarlig departement.

Informantene fra de aktuelle virksomhetene opplever at fagdepartementene som prinsipaler i svært liten grad etterspør og benytter mulighetene for ny styringsinformasjon som følge av

gjennomførte endringer. Prinsipalen har åpenbart ikke samme informasjonsgrunnlag og forståelse for nytten av reformene som agenten har. Dette kan ha en forklaring i prinsipalens helhetsvurdering og overordnede ansvar. Prinsipalen ser de ulike virksomhetene i sammenheng og legger mer vekt på de overordnede målene og på en helhetlig vurdering av virksomhetenes samfunnsoppdrag og overordnede resultater enn på detaljert økonomisk styringsinformasjon (Opstad, 2016, s. 256).

Fordi prinsipalen demonstrerer manglende interesse for og ikke etterspør nye typer styringsinformasjon føler mange av agentene at nytten ikke er så god som den kunne ha vært. Prinsipalen og agenten burde ideelt sett ha felles interesse av at agentens oppgaver utføres på en kostnadseffektiv måte innenfor gitte budsjetttrammer. Agentene nyttiggjør seg av ny styringsinformasjon, men ser også at de fortsatt har et stort uutnyttet potensial for ytterligere bruk. De føler seg imidlertid demotivert av at prinsipalen i veldig liten grad viser interesse for økonomisk styringsinformasjon utover å påse at virksomheten holder seg innenfor årlige budsjetttrammer. Virksomhetene opplever også at budsjettkutt gjennomføres uten at man benytter ny informasjon som grunnlag for vurderinger og prioriteringer. Med utgangspunkt i prinsipal-agentteori kan denne opplevelsen forklares med forskjellig virkelighetsoppfatning; departementet og virksomheten har ulik oppfatning om hva behovene er, hvordan situasjonen er, og hva som trengs av tiltak for å komme videre. Virksomhetene opplever at god økonomisk styringsinformasjon bidrar til bedre kostnadseffektivitet og prioriteringsevne, mens departementene ikke i samme grad ser dette. Forholdet kan også forklares med ulik holdning til risiko, agenten ser nytten av og tar i bruk informasjon fra ny kontoplan og SRS, mens prinsipalen ikke tør satse på den nye informasjonen, og fortsetter å forholde seg til den gamle og kjente kapittel/postinndelingen og kontantprinsippet (Opstad, 2016, s. 256).

De fire virksomhetene representerer agenter for tre ulike prinsipaler (fagdepartementer). Et av fagdepartementene som er intervjuet etterspør og benytter til en viss grad periodisert regnskapsinformasjon. Informantene fra dette departementet opplyser at de så smått har begynt å bruke den nye informasjonen, og at de blant annet forsøker å sammenligne sine underliggende virksomheter. Det er her verd å merke seg at denne prinsipalens agent også uttrykker at dette er motiverende. Den samme agenten er blant de virksomhetene som i størst

grad selv nyttiggjør seg av den nye informasjonen. Dette til tross for at virksomheten er en forholdsvis liten virksomhet uten stor andel av eksterne inntekter eller anleggsmidler.

Flere informanter har pekt på at Finansdepartementet som budsjettansvarlig departement har et ensidig fokus på budsjettstyring og kontante rammer. Når det gjelder fordeling av årlige budsjettmidler forholder fagdepartementene seg som agenter til Finansdepartementet som prinsipal. I denne relasjonen observerer jeg til dels samme opplevelse som den som hersker mellom virksomhetene og fagdepartementene. Prinsipalen etterspør og nyttiggjør seg ikke av den nye informasjonen og derfor opplever agenten det som demotiverende å fremskaffe og benytte informasjonen. Det er Finansdepartementet som fagdepartement på statlig økonomistyring som er ansvarlig for reformene som er gjennomført. I denne relasjonen er det Finansdepartementet som prinsipal som også har gitt DFØ som agent i oppdrag å sørge for å arbeide med tiltak som kan øke nytten og redusere kostnadene ved bruk av SRS. I DFØs tildelingsbrev for 2017 fremgår blant annet:

«DFØ skal bistå departementet i oppfølgingen av vedtatte tiltak etter Børmer-utvalgets utredning på området virksomhetsregnskap etter SRS, jf. omtale i pkt. 8.5.6 i Prop. 1 S (2016-2017) Gul bok. DFØ skal arbeide med tiltak med sikte på å øke nytten og redusere kostnadene ved bruk av SRS..... Tiltakene kan også omfatte forvaltningen av SRS i DFØ, herunder vurdere forenklinger av SRS, veiledninger og etablering av beste praksis/normert måte for løpende bokføring etter SRS».

Her kan det oppfattes som om Finansdepartementet taler med to tunger, avhengig av om de opptrer som ansvarlig for økonomistyring i staten eller som budsjettansvarlig departement. Som ansvarlig for økonomistyring i staten er Finansdepartementet opptatt av å innføre tiltak som kan bidra til å måle kostnadseffektivitet, mens de som budsjettansvarlig departement oppfattes som konservative og lite opptatt av nye typer styringsinformasjon. Årsakene til dette kan være de samme som i forholdet mellom virksomhetene og fagdepartementet; som budsjettansvarlig departement prioriterer prinsipalen annen informasjon, ønsker kun å se det store bildet og de er kanskje også lite risikovillig knyttet til å satse på bruk av ny informasjon.

Den negative spiralen hvor de ulike prinsipalene og agentene i sine ulike roller skyver ansvar og «skyld» over på andre prinsipaler og agenter kan være en medvirkende årsak til at så få virksomheter foreløpig har tatt i bruk og ser nytten av periodisert regnskap. Den kan også være en årsak til at prinsipalene i liten grad benytter artskontoinformasjon til sammenligninger mellom virksomhetene, slik en av intensjonene med innføring av standard kontoplan var.

Økonomireglementets §4 slår fast at alle virksomheter skal sikre at fastsatte mål og resultatkrav oppnås og at ressursbruken er effektiv. Det hviler således et selvstendig ansvar på virksomhetene for å utøve god økonomistyring og sørge for kostnadseffektiv drift, uavhengig av prinsipalens etterspørsel etter økonomisk styringsinformasjon. Sett i lys av dette kan det være en naturlig forklaring på at departementet ikke etterspør periodisert styringsinformasjon. Departementet finner det ikke naturlig å blande seg inn i virksomhetens interne styring og ønsker å holde avstand til detaljene.

I Børmerutvalgets innstilling fremgår det imidlertid at Finansdepartementet vektlegger to formål med regnskapsføringen i statlige regnskaper. For det første er regnskapet et redskap i arbeidet med å følge opp Stortingets bevilgningsvedtak og gi en dokumentasjon på at midlene stilt til disposisjon er korrekt benyttet. For dette formålet er rapportering etter kontantprinsippet en nødvendig forutsetning. For det andre er regnskapet et redskap i den interne styringen i virksomhetene *og i departementets etatsstyring av virksomhetene*. I denne sammenheng skal regnskapet legge til rette for kunnskap om kostnader knyttet til å gjennomføre aktiviteter i statlige virksomheter (Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget), 2015, s. 160). I lys av dette er det også naturlig at virksomhetene forventer at overordnet departement viser interesse for periodisert økonomisk styringsinformasjon.

Berge foretok i sin masteroppgave en analyse av statlige ledes bruk av styringsinformasjon. Hovedfunnene i hans oppgave er at statlige ledere bruker økonomisk styringsinformasjon som en del av beslutningsgrunnlaget, og at den interne kulturen for bruk av styringsinformasjon og *etterspørsel etter styringsinformasjon fra overordnet organ* er de to faktorene som påvirker ledes bruk av styringsinformasjon mest (Berge, 2012). Denne observasjonen understøtter mine funn og analyser knyttet til utfordringene med at prinsipalen i dette tilfellet i liten grad etterspør den nye informasjonen.

Ifølge DFØs hjemmeside er formålet med SRS å legge til rette for et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter. Informasjonen skal kunne brukes i virksomhetenes interne styring og i departementenes styring av underliggende virksomheter (DFØ, 2017). Finansdepartementet har gjennom Rundskriv R-114 også pålagt virksomheter som benytter SRS å utarbeide en oppstilling av virksomhetsregnskapet som en del av årsregnskapet. Av Rundskriv R-115 fremgår det at årsregnskapet skal oversendes departementet med kopi til Riksrevisjonen så snart det er avlagt og innen 15. mars. Implikasjonen av disse rundskrivene er at virksomheter som har innført SRS også blir revidert på sitt virksomhetsregnskap.

Stortinget er i denne sammenhengen departementenes prinsipal, og departementene opptrer som agenter for Stortinget. Riksrevisjonen er Stortingets kontrollorgan og utøver kontroll over agentene (departementene og virksomhetene) på vegne av prinsipalen. Flere av intervjuobjektene omtalte uoppfordret sin opplevelse av forholdet til Riksrevisjonen gjennom endringsprosessen. Flere virksomheter har opplevd at flere revisorer har mangelfull kompetanse på periodisert regnskap. Videre opplever flere at Riksrevisjonen har høyt fokus på detaljer i SRS-regnskapene, og at dette oppleves som krevende. En informant hadde en generell opplevelse av at Riksrevisjonen på mange måter «straffer» de virksomhetene som har innført SRS og uttaler:

“Et virksomhetsregnskap etter SRS er mer komplisert og inneholder mer informasjon enn et kontantregnskap, og det er i tillegg flere regler å forholde seg til, noe som gir Riksrevisjonen flere muligheter til å påpeke svakheter i regnskapet. En hindring for SRS er derfor at Riksrevisjonen ofte «straffer» de som har mer og «bedre» regnskap på flere områder – dette er et dilemma. De som kun har kontantregnskap får ikke samme revisjonsfokus”.

Kombinasjonen av mangelfull kompetanse hos en del av de utøvende revisorene og høyt detaljfokus på etterlevelse av de nye standardene oppleves som et problem. Virksomhetene opplever at de blir «straffet» for å ha innført SRS, til tross for at de selv opplever å ha en høyere total kvalitet på regnskapet enn de hadde før innføringen av SRS. Normene for

Riksrevisjonens kontroll oppleves således som kontraproduktivt for virksomhetenes bruk av SRS.

I lys av prinsipal-agentteori er utviklingen på dette området litt uvanlig i forhold til det som ofte beskrives i denne type teori. Agentteori bygger på begrenset og asymmetrisk informasjon mellom prinsipal og agent, noe som åpner for å ta hensyn til strategisk eller opportunistisk adferd (Fallan & Pettersen, 2016, s. 143). I drøftinger rundt agentteori tas det ofte utgangspunkt i at agentene er opportunistiske og ønsker å maksimere sin nytte, ofte på bekostning av prinsipalens behov og ønsker. I relasjonene jeg har observert her opplever jeg imidlertid en reversert problemstilling. Agenten ønsker å være «best i klassen» og ta i bruk ny informasjon og nye styringsmuligheter, mens prinsipalen foreløpig ikke ser samme nytte av å ta imot og benytte denne informasjonen. Dette er en interessant observasjon.

6.7 En isomorf utvikling

Som det fremgår av pkt. 4.3 diskuterer nyinstitusjonell teori begrepet institusjon og konsekvensene av det å tilhøre en organisasjon. Når statlige virksomheter er underlagt samme regelverk blir de stadig mer like hverandre (Eriksson-Zetterquist et al., 2014, s. 254). Både i mitt daglige arbeid og i arbeidet med denne avhandlingen opplever jeg at denne utviklingen har blitt stadig sterkere, særlig gjennom de siste års reformer knyttet til statlig økonomistyring.

DiMaggio og Powell (1991) skiller mellom tre ulike former for isomorfisme:

- Tvingende (regulativ) isomorfisme
- Imiterende isomorfisme
- Normativ isomorfisme

Innføring av standard kontoplan, krav om en standardisert årsrapport, og krav om felles regnskapsprinsipper for virksomheter som velger å føre sitt internregnskap etter annet prinsipp enn kontantprinsippet (SRS), påvirker alle normeringen av regnskapet, og kan således betraktes som tvingende (regulativ) isomorfisme. Endringer i rammevilkår og bestemmelser er gjort med sikte på å gjøre økonomisk styringsinformasjon mer ensartet og sammenlignbar. Erfaringene fra intervjuer og dokumentstudier underbygger oppfatningen av at regnskapets praksis er

påvirket av både normativ og imiterende isomorfisme. Reformene har ført til behov for omfattende endringer i innretning av virksomhetenes regnskap og økonomiforvaltning. Regelverk og standarder må implementeres og operasjonaliseres i den enkelte virksomhets omgivelser. I dette arbeidet søker virksomhetene råd og assistanse fra DFØ, konsulentselskaper og andre virksomheter i samme situasjon. Både DFØ som regelverksforvalter og konsulentselskapene har stort innslag av rådgivere med samme type bedriftsøkonomisk bakgrunn. Min erfaring fra arbeid med statlige virksomheter gjennom mange år viser også at stadig flere virksomheter ansetter økonomiledere og –medarbeidere med bedriftsøkonomisk utdanning. En normering av regelverket i kombinasjon med et sterkt inntog av en spesiell yrkesprofesjon bidrar til sammen til en sterk isomorf utvikling. En tvingende isomorfi fra staten understøttes av en normativ isomorfi fra ledende utdanningsprofesjoner. Virksomhetene ser også i større og større grad hen til andre statlige virksomheter som har gjennomført reformene på en vellykket måte, og på denne måten forsterkes den tvingende og normative isomorfismen også av en imiterende isomorfisme.

Denne undersøkelsen viser også at statlige virksomheter stadig blir mer like i måten de utøver økonomistyring. DFØs veileder til statlig årsrapport bidrar til en isomorf utvikling av årsrapportene. Riksrevisjonens normative kontroll av SRS-regnskapene bidrar også til at anvendelsen av nye regnskapsprinsipper blir mer og mer isomorf. Undersøkelsen indikerer at den normative kontrollen kanskje ikke i tilstrekkelig grad hensyntar den enkelte virksomhets behov for intern styringsinformasjon.

Et av formålene med innføringen av nye regelverk og rammevilkår har vært å legge til rette for sammenligninger mellom statlige virksomheter. Sammenligninger krever større grad av ensartethet enn det som var tilfelle for statlige virksomheter tidligere. En isomorf utvikling av økonomiforvaltningen i statlige virksomheter kan således betraktes som en villet handling fra myndighetene, altså en styrt handling i form av normativ isomorfisme. Med dette som utgangspunkt kan det også betraktes som positivt at endringene også forsterkes av en normativ og imiterende isomorfisme. Dersom den isomorfe utviklingen imidlertid går på bekostning av den enkelte virksomhets egenart og selvstendige behov for økonomisk styringsinformasjon vil dette svekke reformen.

7. Sammenfatning og konklusjon

7.1 Svar på problemstillingen

Hovedproblemstillingen i denne oppgaven har vært:

Hvordan opplever statlige økonomiledere at de siste års endringer i krav til økonomistyring i staten har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter?

For å belyse hovedproblemstillingen har jeg vurdert tre ulike delproblemstillinger:

- 1) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?*
- 2) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket bruken av økonomisk styringsinformasjon?*
- 3) *Hvordan opplever de at endringene har påvirket kvaliteten på økonomistyringen?*

Undersøkelsen viser at alle informantene opplever at endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon positivt. Tilgangen på god økonomisk styringsinformasjon har økt både som følge av innføring av standard kontoplan, SRS og obligatorisk årsrapport. Dette bekreftes også av ulike dokumentstudier.

Når det gjelder bruk av ny økonomisk styringsinformasjon bekrefter alle informantene at ny informasjon som følge av kontoplan og obligatorisk årsrapport benyttes aktivt av virksomhetene. Informantene fremhever den positive nytten av å bruke en kontoplan som er standardisert for alle statlige virksomheter, og som er gjenkjennbar for ansatte med regnskapsfaglig utdanning og/eller erfaring fra privat sektor. Innføring av obligatorisk årsrapport oppleves også som et positivt, og her er det også standardisering og muligheter for sammenligninger med andre virksomheter som oppleves å gi størst merverdi. Obligatorisk årsrapport fører også til økt fokus på behov for sammenheng mellom operative resultater og finansiell informasjon.

Når det gjelder innføring av SRS oppleves også dette som en positiv erfaring, men på dette området er bildet noe mer komplisert. Selv om alle økonomilederne opplever at de har tatt i

bruk periodisert regnskapsinformasjon i styringen, erkjenner de at det fortsatt er et stort potensial for å utnytte informasjonen enda bedre.

På kriteriet budsjettstyring har mine informanter utelukkende positive erfaringer. Flere påpeker at innføring av SRS bidrar til økt kvalitet på regnskapet, bedre prognoser og derigjennom også bedret budsjettkontroll. I Deloitte's undersøkelse fra 2017 oppgir 71 % av respondentene som bruker SRS at bruk av periodisert regnskapsinformasjon også bidrar til bedre budsjettstyring. Når det gjelder kriteriene ressursutnyttelse og prioriteringsevne synes det fortsatt å være en lang vei å gå. Avhandlingen viser at det kan være mange årsaker til dette. En av årsakene synes å være at flere virksomheter mangler effektiv systemstøtte for å planlegge og følge opp ressursforbruk og koble dette med økonomiske data. Deloitte's undersøkelse fra 2017 viser også at statlige økonomiledere opplever at det er et stort potensial knyttet til å bruke økonomisk styringsinformasjon i strategisk øyemed, herunder ressursstyring og strategiske prioriteringer. Samme undersøkelse viser også at statlige økonomisjefer i liten grad er tilstede i toppledergruppen, noe som er svært ulikt praksis i privat sektor. Økonomisjefenes manglende tilstedeværelse i toppledergruppen kan være en medvirkende årsak til at statlige virksomheter ikke har hatt tilstrekkelig fokus på å utnytte den nye styringsinformasjonen i strategiske beslutninger knyttet til ressursutnyttelse og prioriteringer. Laugens undersøkelse fra 2016 understøtter også konklusjonene om at kobling mellom leveranser og ressursforbruk fortsatt er et uutviklet område i statlige virksomheter.

Alle mine informanter opplever at endringene har påvirket økonomistyringen i statlige virksomheter positivt, men også at det fortsatt er et stort uutnyttet potensial i den nye styringsinformasjonen som er blitt tilgjengelig. Særlig gjelder dette periodisert regnskapsinformasjon. Som det fremgår i pkt. 6.5 ble det konkludert med at virksomheter som hadde prøvd ut periodisert regnskap hadde indentifisert konkrete og målbare effekter som kunne føres tilbake til bruk av periodisert regnskapsinformasjon og som ikke ville kunne oppstå ved bruk av kontantregnskap alene. Det var imidlertid stor variasjon mht. hvilke effekter de enkelte virksomhetene/departementene hadde erfart og hvilket omfang effektene hadde hatt. I Deloitte's undersøkelse fra 2017 bekrefter 80 % av virksomhetene som benytter SRS at de opplever nytte av dette. Økonomilederne som har latt seg intervjuet til denne avhandlingen opplever at nytteeffekten vært større enn kostnadene.

I tabell 7 har jeg foretatt en kategorisering av de virksomhetene jeg har intervjuet i avhandlingen. Virksomhetene er ulike både når det gjelder størrelse, erfaring med bruk av SRS og kompleksitet i regnskapet. Det var derfor forventet at det kunne være forskjell på hvordan de ulike virksomhetenes opplevelse av endringene som er gjennomført. Intervjuene underbygger et generelt inntrykk av at virksomheter som har lang erfaring med og god kompetanse på periodisert regnskap opplever større nytte enn virksomheter som er mindre modne på dette området. Det tar tid å omstille en hel organisasjon fra å tenke kontante størrelser til å tenke forbrukte og opptjente verdier. Denne konklusjonen er også i tråd med erfaringer som presenteres i Børnerutvalgets rapport og i Baes masteroppgave fra 2012. Kompleksitet i regnskapet synes å være et kriterie som påvirker bruk og nytte av periodisert regnskapsinformasjon. Virksomheter med stor andel av eksterne inntekter og/eller anleggsmidler opplever større behov for og derigjennom også økt nytte av periodisert regnskap.

Deloittes undersøkelser om statlig økonomistyring fra 2012 og 2017 viser begge at statlige økonomiledere opplever seg som relativt modne i grunnleggende roller knyttet til *kontroll, etterlevelse og risikostyring*, og at modenheten i disse rollene også økt i denne perioden. I 2012 hadde få virksomheter tatt i bruk standard kontoplan og bare noen få virksomheter hadde innført SRS. Obligatorisk årsrapport var ikke innført. Det er naturlig å anta at de siste års endringer har vært en medvirkende årsak til den positive utviklingen i modenhet knyttet til kontroll, etterlevelse og risikostyring.

Oppsummert vil jeg konkludere med at det har skjedd en positiv utvikling på området økonomistyring de siste årene, og videre at innføring av standard kontoplan, SRS og krav om obligatorisk årsrapport er viktige årsaker til denne utviklingen. Avhandlingen viser at det er i den interne styringen av virksomhetene endringene er mest påtagende, og at bruk av periodisert regnskapsinformasjon viser økende positiv effekt etter hvert som virksomhetene blir mer modne. Observasjonen understøttes av teorien om at forståelse for og bruk av økonomisk styringsinformasjon i hovedsak avhenger av om brukerne har evne til å forstå den informasjonen som regnskapet gir. (Mellemvik & Bourmistriv, Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap; Sentrale utfordringer og konsekvenser, 2002).

Som jeg har påvist i denne avhandlingen er kompetanse og erfaring viktige suksessfaktorer for bruk og nytte av periodisert styringsinformasjon. Kompetanse og erfaring vil gradvis forbedres når virksomheten bruker den nye informasjonen, noe som igjen fører til økt modenhet og bedre nytte av informasjonen. Avhandlingen underbygger et generelt inntrykk av at kobling mellom operative resultater og økonomiske data, herunder ressursstyring, er et område hvor mange statlige virksomheter fortsatt har en lang vei å gå.

Dessverre viser undersøkelsen at virksomhetenes fagdepartementer ikke i samme grad henger med på den positive utviklingen, og at etatsstyringen har lite fokus på bruk av økonomisk styringsinformasjon. Avhandlingen berører også dilemmaer knyttet til innføring av SRS og de rollene Riksrevisjonen og Finansdepartementet har i denne prosessen. Et av de viktigste formålene med innføring av SRS er å legge til rette for bedre intern styring.

Virksomhetsregnskapet skal også presenteres som et eksterntregnskap og revideres av Riksrevisjonen. Flere virksomheter opplever at de revisjonsmessig «straffes» for å ha innført SRS, til tross for at de selv opplever at de har fått et bedre regnskap med økt kvalitet og høyere nytte. Det oppleves som et dilemma at Finansdepartementet som regelverksforvalter anbefaler innføring av SRS, mens det samme departementet som budsjettansvarlig departement har et ensidig fokus på kontantregnskapet.

Jeg har i avhandlingen vist at flere av utfordringene som er påpekt kan forklares med utgangspunkt i prinsipal-agent teori. Her er det spesielt verd å merke seg at virksomhetene og fagdepartementene har ulik tilnærming til bruken av og behovet for økonomisk styringsinformasjon. Videre har jeg synliggjort at flere opplever at Finansdepartementet i sine ulike prinsipalroller sender ut ulike signaler knyttet til bruk av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Det er også betenkelig at aktørene systematisk skyver deler av ansvaret for en saktegående utvikling over på andre aktører.

Jeg har også vist at reformene har ført til en sterk isomorf utvikling i statlig økonomiforvaltning, og at dette kan anses å være i tråd med regelverksforvalternes ønske om standardisering og muligheter for sammenligninger. Det er imidlertid en risiko for at en sterk

isomorf utvikling kan være til hinder for at økonomistyringen tilpasses virksomhetens egenart og behov for økonomisk styringsinformasjon.

7.2 Refleksjoner rundt holdbarhet, relevans og gyldighet

Som det fremgår av pkt. 5.5.2 er kvalitative metoders styrke teoretisk generalisering. Hensikten med denne undersøkelsen er å forstå hvordan de siste års endringer i regler og rammevilkår har påvirket fenomenet økonomistyring i statlige virksomheter. Undersøkelsen er lagt opp slik at jeg med en viss grad av sikkerhet skal kunne si noe om hvorvidt mine observasjoner og erfaringer kan gjenkjennes i statlige virksomheter generelt, og således ha relevans både for praksisfeltet og andre brukere av statlig styringsinformasjon.

Informasjon fra intervjuene med representanter for to departementer og representanten for DFØ gir sammen med informasjon fra dokumentstudiene grunnlag for å anta at de intervjuede virksomhetenes erfaringer i stor grad kan generaliseres også for andre statlige virksomheter. Min operative erfaring på fagområdet har også gitt meg innsikt i mange statlige virksomheters erfaringer knyttet til utviklingen på området. Disse erfaringene understøtter også de funn jeg har gjort i denne studien. Jeg mener derfor at funn og konklusjoner i denne studien er relevante også for andre virksomheter og departementer. Det er imidlertid viktig å påpeke at statlige virksomheter av størrelse og natur er svært ulike, og at generelle erfaringer hos flertallet av statlige virksomheter ikke nødvendigvis er relevante for alle statlige virksomheter. Jeg mener allikevel at det på generelt grunnlag er mulig å konkludere med at innføring av en standardisert kontoplan, statlige regnskapsstandarder og en obligatorisk årsrapport har ført til bedre økonomistyring i statlige virksomheter. Jeg mener videre at det er grunnlag for å si at mange statlige virksomheter fortsatt er relativt umodne når det gjelder å benytte det nye tilfanget av økonomisk styringsinformasjon, og at erfaring og kompetanse er nøkkelen til fortsatt økt nytte av endringene og ytterligere forbedring av økonomistyringen i statlige virksomheter.

Litteraturliste

- Bae, T. (2012). *Regnskapsprinsipper i statlig virksomhet - erfaringer med periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet*. Oslo: Høgskolen i Oslo og Akershus.
- Berge, R. (2012). *Analyse av statlige lederes bruk av styringsinformasjon*. Oslo: Høgskolen i Oslo og Akershus.
- Bruvoll, Kari og Sjøtun, Kaja Fjærli. (2010). *Bruk av statlige regnskapsstandarder ved NTNU og HiST*. Trondheim: Høgskolen i Sør-Trøndelag.
- Busch, Johnsen og Vanebo. (2009). *Økonomistyring i det offentlige*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Carol A. Reeves; David A. Bednar. (1984). Defining Quality; Alternatives and Implications. *Academy of Management Review*, 419; 445.
- Deloitte. (2012). *Økonomistyring i staten*. Oslo: Deloitte.
- Deloitte. (2016, 09 04). *God økonomistyring*. Hentet fra www.modst.dk: http://www.modst.dk/God-okonomistyring/Stat/Maalbillede/~/_media/Files/God%20okonomistyring/Stat%20baggrund/Sammenfatningsrapport_Deloitte.pdf
- Deloitte. (2017). *Økonomistyring i staten - Den glemte strateg*. Oslo: Deloitte.
- DFØ. (2017). *Bruk og nytte av regnskapsdata i styringen (upublisert rapport)*.
- DFØ. (2017, 10 19). *Statlige regnskapsstandarder*. Hentet fra DFØ : <https://dfo.no/fagomrader/statlige-regnskapsstandarder/>
- Eriksson-Zetterquist et al. (2014). *Organisasjonsteori*. Oslo: Cappelen Damm AS.
- Esaiasson et. al. (2012). *Metodpraktiken - konsten att studere samhälle, individ og marknad*. Visby: Norstedt Juridik AB.
- Fallan, L., & Pettersen, I. J. (2016). *Bedriftsøkonomiske adferdsteorier*. Bergen: Fagbokforlaget.
- Finansdepartementet. (2015, 04 27). *regjeringen.no*. Hentet fra Staten åpner regnskapene: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/staten-apner-regnskapene/id2408744/>
- Gårseth-Nesbakk, L. (2007). *Experimentation with accrual accounting at central government level in Norway*. Bodø: Bodø University College.

- Hansen, Svein Kolstad; Negaard, Arve. (2006). *Økonomi på tvers*. Oslo: Gyldendal norsk forlag.
- Hellevik, O. (1997). *Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Jacobsen, D. I. (2015). *Hvordan gjennomføre undersøkelser - innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Cappelen Damm.
- Johannesen, Tufte og Christoffersen. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Kvale, Steinar; Brinkmann, Svend. (2015). *Det kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal akademisk.
- Laugen, F. T. (2016). *Masteroppgave - Bedriftsøkonomisk regnskapsprinsipp - Forsvarets redningsbøye?* Rena: Høgskolen i Hedmark.
- Mellemvik, F., & Bourmistriv, A. (2002). *Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap; Sentrale utfordringer og konsekvenser*. Bodø: Handelshøyskolen i Bodø.
- Mellemvik, F., & Olson, O. (1996). *Regnskap i forandring*. Oslo: Cappelen Akademisk Forlag As.
- Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Mauland. (2012). *Regnskap og budsjett i staten - en innføring*. Oslo : Cappelen Damm.
- Moderniseringsstyrelsen. (2016, September 4). *God økonomistyring*. Hentet fra modst.dk: www.modst.dk/God-okonomistyring/Stat/Maalbillede
- Nyland, Kari; Pettersen, Inger Johanne. (2010). *Økonomistyring i staten - likhet eller mangfold? Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*.
- Opstad, L. (2016). *Økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Gyldendal.
- Pettersen og Nyland . (2010, 4). *Økonomistyring i staten - likhet eller mangfold? Magma - Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*.
- Postholm, M. B. (2010). *Kvalitativ metode - En innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kasusstudier*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Regjeringsoppnevnt utvalg (Andreassen-utvalget). (Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten). *NOU 2003:6*. Oslo: Regjeringen.
- Regjeringsoppnevnt utvalg (Børmer-utvalget). (2015). *NOU 2015:14 Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring*. Oslo: Regjeringen.

Sander, K. (2014, 03 10). *Kunnskapssenteret.com*. Hentet fra Metoder innen samfunnsvitenskapen:

<http://kunnskapssenteret.com/metodetyper/>

Van Nguyen, H. (2008). *Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon*. Bodø: Handelshøgskolen i Bodø.

VEDLEGG 1

TEMAVEILEDNING OG INTERVJUGUIDE - STATSBYGG

TEMA 1: TILGANG PÅ ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

Med økonomisk styringsinformasjon mener jeg finansielle rapporter fra kontantregnskap og virksomhetsregnskap, og eventuell nøkkelinformasjon fra eventuelle relevante forsystemer.

1. I hvilken grad opplever du at de siste års endringer i krav til regnskap og økonomistyring i staten har ført til at virksomheten har fått tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon? Og i så fall anser du at den nye informasjonen er bedre og mer fullstendig enn den økonomiske styringsinformasjonen virksomheten hadde tilgang på før endringene.
2. Hvordan opplever du at de ulike endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?
 - a. Innføring av standard kontoplan?
 - b. Innføring av SRS?
 - c. Krav om obligatorisk årsrapport?
 - d. Andre endringer som har hatt betydning?
3. I hvilken grad opplever du at endringene har virksomheten tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon? Og i så fall opplever du at dere benytter den økonomiske styringsinformasjonen på en god måte?

TEMA 2: BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

4. I hvilken grad opplever du at den nye styringsinformasjonen benyttes aktivt i den løpende styringen av virksomheten?
5. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes løpende til styring i virksomhetene?
 - a. Informasjon fra kontantregnskapet?
 - b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Nøkkeltallsinformasjon?
 - d. Bruk av ny økonomisk styringsinformasjonen har ført til bedre generell økonomistyring i virksomheten?
6. Opplever du at dagens styringsrapporter er tilstrekkelig til at ledergruppen kan ta gode og relevante beslutninger knyttet til økonomistyring?
7. Dersom nei, hva slags informasjon savner du?

TEMA: KVALITET PÅ ØKONOMISTYRINGEN

Kvalitet på økonomistyringen vil her bli vurdert opp mot de tre sentrale begrepene budsjettstyring, prioriteringsevne og ressursutnyttelse.

BUDSJETTSTYRING OG KONTROLL

1. I hvilken grad benytter din virksomhet regnskap og budsjett som vesentlig styringsverktøy?

2. Opplever du at endringene knyttet til regnskapsinnretning har påvirket virksomhetens evne til å ha oversikt over og kontroll på den økonomiske situasjonen? I så fall hvordan har de ulike endringene påvirket virksomhetens oversikt og kontroll?
 - a. Standard kontoplan?
 - b. SRS?
 - c. Ny obligatorisk årsrapport?
3. Hvordan opplever du at endringene har påvirket virksomhetens evne til å overholde gitte rammer fra overordnet departement?
 - a. I positiv grad?
 - b. I negativ grad?
 - c. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og hvordan?
4. Benytter virksomheten relevante nøkkeltall i sin økonomistyring, herunder som indikatorer på budsjettkontroll?
 - a. Hvilke nøkkeltall benyttes?
 - b. Hentes nøkkeltallsinformasjon fra kontantregnskapet eller virksomhetsregnskapet, eller fra begge?
5. Hva slags økonomisk styringsinformasjon er viktig for å ha god styring i din virksomhet?
 - a. Fra kontantregnskapet?
 - b. Fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Balanseinformasjon?
6. Benyttes økonomiske sammenligninger med andre virksomheter som en del av styringen?

PRIORITERINGSEVNE

7. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket virksomhetens prioriteringsevne?
8. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?
 - a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport
9. I hvilken grad opplever du at dagens økonomiske styringsrapporter gir et godt grunnlag for virksomhetens prioriteringer (prioriteringsevne)?
10. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes i beslutninger knyttet til prioritering?
 - a. Rapporter fra kontantregnskapet?
 - b. Rapporter fra virksomhetsregnskapet?
11. I hvilken grad opplever du at det som følge av endringene har blitt lettere å kunne påvirke virksomhetens aktiviteter og eventuelt endre kurs som følge av tilgang på økonomisk styringsinformasjon?
 - a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport
12. Opplever du at dagens styringsrapporter gir tilstrekkelig informasjon til å kunne benyttes aktivt til å kunne påvirke hvilke aktiviteter virksomheten skal/bør gjennomføre?

RESSURSUTNYTTELSE

13. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket hvordan virksomheten utnytter sine ressurser?
14. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?
 - a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport
15. I hvilken grad opplever du at dagens økonomiske styringsrapporter gir et godt grunnlag for ressursstyring?
16. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes i beslutninger knyttet til ressursutnyttelse?
 - a. Rapporter fra kontantregnskapet?
 - b. Rapporter fra virksomhetsregnskapet?
17. I hvilken grad opplever du at det som følge av endringene har blitt lettere å legge til rette for god ressursutnyttelse?
 - a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport
18. Opplever du at dagens styringsrapporter gir tilstrekkelig informasjon til å kunne benyttes aktivt i arbeidet med god ressursutnyttelse

ØKONOMISTYRING - OPPSUMMERT

19. Foretas det løpende resultatmålinger i din virksomhet?
20. Hvis ja, hvordan benytter virksomheten økonomisk styringsinformasjon til løpende resultatmålinger? Hvis ja hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes til resultatmålinger
 - a. Rapporter fra kontantregnskapet?
 - b. Rapporter fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Annen økonomisk informasjon?
21. Er det spesielle resultatindikatorer (KPI'er) som benyttes i virksomhetens resultatmålinger?
22. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle resultater i den virksomhet?
23. Foretas det løpende eller periodiske effektmålinger i din virksomhet?
24. Hvis ja, hvordan benytter virksomheten økonomisk styringsinformasjon i tilknytning til effektmålinger?
25. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes eventuelt i effektmålinger
 - a. Informasjon av kontantregnskapet?
 - b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Annen økonomisk informasjon?

26. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle effekter i din virksomhet?

STYRINGSDIALOGEN MED OVERORDNET DEPARTEMENT

27. Hva slags økonomisk styringsinformasjon etterspør overordnet departement?

- a. Fra kontantregnskapet?
- b. Fra virksomhetsregnskapet
- c. Informasjon om avvikt budsjett, løpende prognoser?
- d. Informasjon om spesielle nøkkeltall?
- e. Informasjon om resultatmålinger?
- f. Informasjon om effektmålinger

28. Etterspør departementet periodisert økonomisk styringsinformasjon?

29. Har departementet lagt retningslinjer for

- a. Hvilke skjønsmessige vurderinger det er rom for i virksomhetsregnskapet?
- b. Verdifastsettelse
- c. Avskrivinger
- d. *Annet*

30. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon opplever du at departementet benytter i forbindelse med sin budsjettoppfølging?

- a. Fra kontantregnskapet?
- b. Fra virksomhetsregnskapet
- c. Annet?

31. Etterspør departementet informasjon om hvordan virksomheten prioriterer sine oppgaver?

32. Dersom ja på spørsmål 31, opplever du at departementet benytter økonomisk styringsinformasjon i oppfølgingen, og i så fall hvilken type styringsinformasjon?

33. Etterspør departementet informasjon om hvordan virksomheten benytter sine ressurser?

34. Dersom ja på spørsmål 33, opplever du at departementet benytter økonomisk styringsinformasjon i oppfølgingen, og i så fall hvilken type styringsinformasjon?

SPESIELT OM INNFORING AV PERIODISERT REGNSKAP (SRS)

35. Hvilke erfaringer har du med hensyn til full periodisering i din virksomhet?

36. Hvilken informasjon fra virksomhetsregnskapet opplever du at er viktigst for de ulike brukerne av regnskapsinformasjon?

37. Hva har vært de største utfordringene knyttet til innføring av periodisert regnskap (SRS)?

38. Hva har vært de største effektene som følge av innføring av periodisert regnskap (SRS)?

39. Er det rom for mye skjønsmessige vurderinger i virksomhetsregnskapet, og anser du muligheter for slike vurderinger som en fordel eller en ulempe?

VEDLEGG 2

TEMAVEILEDNING OG INTERVJUGUIDE - DEPARTEMENTER

TEMA 1: TILGANG PÅ ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

Med økonomisk styringsinformasjon mener jeg finansielle rapporter fra kontantregnskap og virksomhetsregnskap, og eventuell nøkkelinformasjon fra eventuelle relevante forsystemer.

1. I hvilken grad opplever du at de siste års endringer i krav til regnskap og økonomistyring i staten har ført til at departementet har fått tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon fra underliggende virksomheter? Og i så fall anser du at den nye informasjonen er bedre og mer fullstendig enn den økonomiske styringsinformasjonen virksomheten hadde tilgang på før endringene.
2. Hvordan opplever du at de ulike endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon fra underliggende virksomheter?
 - a. Innføring av standard kontoplan?
 - b. Innføring av SRS?
 - c. Krav om obligatorisk årsrapport?
 - d. Andre endringer som har hatt betydning?
3. I hvilken grad opplever du at endringene har gitt underliggende virksomheter tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon? Og i så fall opplever du at virksomhetene benytter den økonomiske styringsinformasjonen på en god måte?

TEMA 2: BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

4. I hvilken grad opplever du at den nye styringsinformasjonen benyttes aktivt i den løpende styringen av underliggende virksomheter?
5. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon opplever du at virksomhetene benytter til løpende til styring i virksomhetene?
 - a. Informasjon fra kontantregnskapet?
 - b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Nøkkeltallsinformasjon?
 - d. Bruk av ny økonomisk styringsinformasjonen har ført til bedre generell økonomistyring i virksomheten?
6. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benytter departementet i etatsstyringsdialogen?
 - a. Informasjon fra kontantregnskapet?
 - b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Nøkkeltallsinformasjon?
7. Er det noen form for økonomisk styringsinformasjon du savner fra underliggende virksomhet?

TEMA: KVALITET PÅ ØKONOMISTYRINGEN

Kvalitet på økonomistyringen vil her bli vurdert opp mot de tre sentrale begrepene *budsjettstyring*, *prioriteringsevne* og *ressursutnyttelse*.

BUDSJETTSTYRING OG KONTROLL

8. I hvilken grad benytter departementet regnskap og budsjett som vesentlig styringsverktøy i etatsstyringsdialogen?
9. Opplever du at endringene knyttet til regnskapsinnretning har påvirket departementets evne til å ha oversikt over og kontroll på den økonomiske situasjonen til underliggende virksomhet? I så fall hvordan har de ulike endringene påvirket virksomhetens oversikt og kontroll?
10. Hvordan opplever du at endringene har påvirket virksomhetens evne til å overholde gitte rammer fra overordnet departement?
 - a. I positiv grad?
 - b. I negativ grad?
 - c. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og hvordan?
11. Har du informasjon om hvorvidt virksomheten benytter relevante nøkkeltall i sin økonomistyring, herunder som indikatorer på budsjettkontroll?
 - a. Hvilke nøkkeltall benyttes?
 - b. Hentes nøkkeltallsinformasjon fra kontantregnskapet eller virksomhetsregnskapet, eller fra begge?
12. Hva slags økonomisk styringsinformasjon er viktig for departementets oppfølging av virksomhetens økonomiske situasjon?
13. Benytter departementet økonomiske sammenligninger mellom ulike virksomheter som en del av etatsstyringen?

PRIORITERINGSEVNE

14. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket virksomhetens prioriteringsevne?
15. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?
16. I hvilken grad opplever du at dagens økonomiske styringsrapporter gir et godt grunnlag for virksomhetens prioriteringer (prioriteringsevne)?
17. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benytter departementet i sitt arbeid med å utarbeide prioriteringer og føringer for underliggende virksomheter?
18. I hvilken grad opplever du at det som følge av endringene har blitt lettere å følge opp virksomhetenes prioriteringer og eventuelt gi instruksjoner om endrede prioriteringer som følge av tilgang på økonomisk styringsinformasjon?
19. Opplever du at den økonomiske styringsinformasjonen departementet mottar benyttes aktivt i etatsstyring knyttet til prioritering av oppgaver?

RESSURSUTNYTTELSE

20. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket hvordan virksomheten utnytter sine ressurser?
21. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?

22. I hvilken grad benytter departementet økonomiske styringsrapporter til å påvirke virksomhetenes ressursstyring?
23. Dersom ja på spørsmål 15, hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes i forbindelse med styring/påvirkning knyttet til ressursutnyttelse?
24. I hvilken grad opplever du at virksomhetene som følge av endringene har fått bedret ressursutnyttelse?

ØKONOMISTYRING - OPPSUMMERT

25. Foretar din underliggende virksomhet løpende resultatmålinger?
26. Hvis ja, foretar departementet en oppfølging av resultatmålingene?
27. Er du kjent med spesielle resultatindikatorer (KPI'er) som benyttes i virksomhetens resultatmålinger?
28. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle resultater i din underliggende virksomhet?
29. Foretar din virksomhet løpende eller periodiske effektmålinger?
30. Hvis ja, foretar departementet en oppfølging av effektmålingene?
31. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle effekter i din underliggende virksomhet?

STYRINGSDIALOGEN – OPPSUMMERT

32. Hva slags økonomisk styringsinformasjon etterspør du fra underliggende virksomhet?
 - a. Fra kontantregnskapet?
 - b. Fra virksomhetsregnskapet
 - c. Informasjon om avvikt budsjett, løpende prognoser?
 - d. Informasjon om spesielle nøkkeltall?
 - e. Informasjon om resultatmålinger?
 - f. Informasjon om effektmålinger
33. Etterspør du noen form for periodisert økonomisk styringsinformasjon?
34. Har departementet lagt retningslinjer for
 - a. Hvilke skjønnsmessige vurderinger det er rom for i virksomhetsregnskapet?
 - b. Verdifastsettelse
 - c. Avskrivninger
 - d. Annet
35. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benytter du i forbindelse med budsjettoppfølging av underliggende virksomhet?

SPEIELT OM INNFORING AV PERIODISERT REGNSKAP (SRS)

36. Hvilke erfaringer har du med hensyn til full periodisering i din underliggende virksomhet?
37. Hvilken informasjon fra virksomhetsregnskapet opplever du at er viktigst for de ulike brukerne av regnskapsinformasjon?

38. Hva har vært de største utfordringene knyttet til innføring av periodisert regnskap (SRS)?
39. Hva har vært de største effektene som følge av innføring av periodisert regnskap (SRS)?
40. Opplever du at det er det rom for mye skjønsmessige vurderinger i virksomhetsregnskapet, og anser du muligheter for slike vurderinger som en fordel eller en ulempe?

VEDLEGG 3

TEMAVEILEDNING OG INTERVJUGUIDE - DFØ

TEMA 1: TILGANG PÅ ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

Med økonomisk styringsinformasjon mener jeg finansielle rapporter fra kontantregnskap og virksomhetsregnskap, og eventuell nøkkelinformasjon fra eventuelle relevante forsystemer.

1. I hvilken grad opplever du at de siste års endringer i krav til regnskap og økonomistyring i staten har ført til at statlige virksomheter har fått tilgang på ny økonomisk styringsinformasjon? Og i så fall anser du at den nye informasjonen er bedre og mer fullstendig enn den økonomiske styringsinformasjonen virksomhetene hadde tilgang på før endringene.
2. Hvordan opplever du at de ulike endringene har påvirket tilgangen på økonomisk styringsinformasjon?
 - a. Innføring av standard kontoplan?
 - b. Innføring av SRS?
 - c. Krav om obligatorisk årsrapport?
 - d. Andre endringer som har hatt betydning?
3. Opplever du at virksomhetene gjennomgående benytter den økonomiske styringsinformasjonen på en god måte?

TEMA 2: BRUK AV ØKONOMISK STYRINGSINFORMASJON

4. I hvilken grad opplever du at den nye styringsinformasjonen benyttes aktivt i den løpende styringen av statlige virksomheter?
5. Har du inntrykk av hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes løpende til styring i virksomhetene?
 - a. Informasjon fra kontantregnskapet?
 - b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Nøkkeltallsinformasjon?
 - d. Bruk av ny økonomisk styringsinformasjonen har ført til bedre generell økonomistyring i virksomheten?

TEMA: KVALITET PÅ ØKONOMISTYRINGEN

Kvalitet på økonomistyringen vil her bli vurdert opp mot de tre sentrale begrepene budsjettstyring, prioriteringsevne og ressursutnyttelse.

BUDSJETTSTYRING OG KONTROLL

6. I hvilken grad opplever du at statlige virksomheter benytter regnskap og budsjett som vesentlig styringsverktøy?
7. Opplever du at endringene knyttet til regnskapsinnretning har påvirket virksomhetenes evne til å ha oversikt over og kontroll på den økonomiske situasjonen? I så fall hvordan har de ulike endringene påvirket virksomhetens oversikt og kontroll?

- a. Standard kontoplan?
 - b. SRS?
 - c. Ny obligatorisk årsrapport?
8. Hvordan opplever du at endringene har påvirket virksomhetenes evne til å overholde gitte rammer fra overordnet departement?
- a. I positiv grad?
 - b. I negativ grad?
 - c. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og hvordan?
9. Har du noen oppfatning av hvorvidt virksomhetene gjennomgående benytter relevante nøkkeltall i sin økonomistyring, herunder som indikatorer på budsjettkontroll?
- a. Hvilke nøkkeltall benyttes?
 - b. Hentes nøkkeltallsinformasjon fra kontantregnskapet eller virksomhetsregnskapet, eller fra begge?
10. Hva slags økonomisk styringsinformasjon mener du det er viktig å ha for å sikre god styring i statlige virksomheter?
- a. Fra kontantregnskapet?
 - b. Fra virksomhetsregnskapet?
 - c. Balanseinformasjon?
11. Er du kjent med om økonomiske sammenligninger med andre virksomheter benyttes som en del av styringen i statlige virksomheter?

PRIORITERINGSEVNE

12. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket statlige virksomheters prioriteringsevne?
13. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?
- a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport
14. I hvilken grad opplever du at dagens økonomiske styringsrapporter gir et godt grunnlag for virksomhetenes prioriteringer (prioriteringsevne)?
15. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon opplever du at benyttes i beslutninger knyttet til prioritering?
- a. Rapporter fra kontantregnskapet?
 - b. Rapporter fra virksomhetsregnskapet?
16. I hvilken grad opplever du at det som følge av endringene har blitt lettere for statlige virksomheter å kunne påvirke aktiviteter og eventuelt endre kurs som følge av tilgang på økonomisk styringsinformasjon?
- a. Innføring av standard kontoplan
 - b. Innføring av SRS
 - c. Obligatorisk årsrapport

RESSURSUTNYTTELSE

17. I hvilken grad opplever du at tilgang på og bruk av ny økonomisk styringsinformasjon har påvirket hvordan statlige virksomheter utnytter sine ressurser?

18. Hvilke endringer har i så fall påvirket mest, og på hvilken måte?

- a. Innføring av standard kontoplan
- b. Innføring av SRS
- c. Obligatorisk årsrapport

19. I hvilken grad opplever du at det som følge av endringene har blitt lettere for statlige virksomheter å legge til rette for god ressursutnyttelse?

- a. Innføring av standard kontoplan
- b. Innføring av SRS
- c. Obligatorisk årsrapport

ØKONOMISTYRING - OPPSUMMERT

20. Vet du om det foretas det løpende resultatmålinger i mange statlige virksomheter?

21. Hvis ja, hvordan benytter virksomhetene økonomisk styringsinformasjon til løpende resultatmålinger? Hvis ja hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes til resultatmålinger

- a. Rapporter fra kontantregnskapet?
- b. Rapporter fra virksomhetsregnskapet?
- c. Annen økonomisk informasjon?

22. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle resultater i statlige virksomheter?

23. Er du kjent med om det er mange virksomheter som foretar det løpende eller periodiske effektmålinger?

24. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon benyttes eventuelt i effektmålinger

- a. Informasjon av kontantregnskapet?
- b. Informasjon fra virksomhetsregnskapet?
- c. Annen økonomisk informasjon?

25. Opplever du spesielle utfordringer/hindringer knyttet til å måle effekter i statlige virksomheter?

STYRINGSDIALOGEN MED OVERORDNET DEPARTEMENT

26. Hva slags økonomisk styringsinformasjon etterspør overordnet departement?

- a. Fra kontantregnskapet?
- b. Fra virksomhetsregnskapet
- c. Informasjon om avvikt budsjett, løpende prognoser?
- d. Informasjon om spesielle nøkkeltall?
- e. Informasjon om resultatmålinger?
- f. Informasjon om effektmålinger

27. Etterspør departementet periodisert økonomisk styringsinformasjon?

28. Hvilken type økonomisk styringsinformasjon opplever du at departementet benytter i forbindelse med sin budsjettoppfølgning?

- a. Fra kontantregnskapet?

- b. Fra virksomhetsregnskapet
- c. Annet?

- 29. Etterspør departementet informasjon om hvordan virksomheten prioriterer sine oppgaver?
- 30. Dersom ja på spørsmål 31, opplever du at departementet benytter økonomisk styringsinformasjon i oppfølgingen, og i så fall hvilken type styringsinformasjon?
- 31. Etterspør departementet informasjon om hvordan virksomheten benytter sine ressurser?
- 32. Dersom ja på spørsmål 33, opplever du at departementet benytter økonomisk styringsinformasjon i oppfølgingen, og i så fall hvilken type styringsinformasjon?

SPESIELT OM INNFORING AV PERIODISERT REGNSKAP (SRS)

- 33. Hvilke erfaringer har du med hensyn til full periodisering i statlige virksomheter?
- 34. Hvilken informasjon fra virksomhetsregnskapet opplever du at er viktigst for de ulike brukerne av regnskapsinformasjon?
- 35. Hva har vært de største utfordringene knyttet til innføring av periodisert regnskap (SRS)?
- 36. Hva har vært de største effektene som følge av innføring av periodisert regnskap (SRS)?