

Arve Bø og Knut Bø

Økonomistyring

## Karakteristika ved regnskapsmessige vurderinger i kommunale enheter

Trondheim, mai 2015



HANDELSHØYSKOLEN  
I TRONDHEIM

Høgskolen i Sør-Trøndelag  
Handelshøgskolen i Trondheim

## Forord

Denne oppgaven markerer avslutningen på et toårig masterstudium innen økonomi og administrasjon, med hovedprofil økonomistyring, ved Handelshøyskolen i Trondheim. Oppgaven er skrevet våren 2015, og utgjør 30 studiepoeng.

Oppgaven omhandler karakteristika ved regnskapsbruk i kommunale enheter, på dette området finnes det ikke mye tidligere forskning. I lys av dette ønsker vi å studere regnskapsbruk i kommunale enheter, og hva som karakteriserer de regnskapsmessige vurderingene toppledere i kommunale enheter gjør. Vi valgte å gjennomføre 6 intervjuer med toppledere innen oppvekstsektor, 3 toppledere fra andre sektorer, og 3 overordnede ledere. Disse ble valgt for å få bredde i utvalget vårt, samt for å få informanter fra ulike nivå i kommunen.

Proessen har vært krevende og lærerik. I forkant av oppgaven visste vi ikke så mye om hva som karakteriserer regnskapsvurderinger i kommunale enheter. Gjennom arbeidet med oppgaven har vi fått innsikt i hvordan dette foregår i Luster kommune, samtidig som vi har lært å anvende teori fra masterstudiet i praksis.

Vi vil takke vår veileder Levi Gårseth-Nesbakk for gode innspill, fra start til slutt i denne prosessen. En stor takk rettes til Luster kommune for å stille opp, og spesielt til informantene som fant tid til å la seg intervju. I tillegg vil vi takke korrekturlesere for en utmerket jobb. Til slutt ønsker vi å takke hverandre for godt samarbeid gjennom hele prosessen.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2015

---

Arve Bø

---

Knut Bø

## Sammendrag

Vår oppgave omhandler karakteristika ved regnskapsvurderinger i kommunale enheter. Regnskapsforskning har hatt en tendens til å isolere seg fra regnskapsbruk i praksis, og det blir etterlyst forskning som tar sikte på å forstå faktisk bruk av regnskapsinformasjon. Til nå har dette området vært lite utforsket, noe som gjorde det interessant for oss å studere hva som karakteriserer regnskapsvurderinger ledere i kommunale enheter gjør. Vi valgte derfor følgende problemstilling: **Hva karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere i kommunale enheter gjør, når de skal ta, eller følge opp beslutninger?**

For å besvare problemstillingen ble det benyttet et teoretisk rammeverk som belyser det tiltenkte formålet med regnskapet, samt teori for å forklare regnskapsmessige vurderinger. Teori om regnskapsmessige vurderinger ble delt opp i de tre underkapitlene: regnskapsmessige vurderinger preges av avveiiinger mellom egeninteresse og organisatoriske mål, situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger, og regnskapsmessige vurderinger preges av læringsformer. I oppgaven ble det anvendt et kvalitativt forskningsdesign, og empirien ble hentet inn ved å gjennomføre 12 dybdeintervjuer. I tillegg ble det hentet inn noe tilleggsinformasjon gjennom dokumentstudier. Vi har forsøkt å knytte hovedfunnene i oppgaven opp mot det teoretiske rammeverket.

Oppgavens viktigste funn, er at ledere i denne kommunen kan komme til å skjule eller holde tilbake regnskapsinformasjon for å få gjennomført handlinger. Eksisterende teori forklarer at regnskapsinformasjon i hovedsak blir delt gjennom samtale, men har ikke fokusert på at ledere bevisst kan skjule eller holde tilbake regnskapsinformasjon under samtalene. Vår oppgave kan derfor være et bidrag som bygger videre på eksisterende forskning. Oppgavens funn indikerer også at regnskapsmessige vurderinger kan karakteriseres av bunnlinjetankegang, tilfredsstillende atferd, samfunnsansvar, uintenderte funksjoner og mangelfull læring.

## Abstract

Accounting research has tended to isolate itself from accounting in practice. There is a demand for accounting research that tries to understand how accounting information are used by real life managers. A little amount of research has been conducted in this field, especially with focus on the public sector. This made it interesting for us to study the characteristics of accounting assessments, done by administrative managers in municipalities. Therefore, we constructed this research question: **What characterize accounting assessments done by managers in municipal units, when they make or follow up decisions?**

We constructed a theoretical framework that includes the intended purpose of accounting, and theory that outlines different characteristics of accounting assessments. The theories of accounting assessments, are divided into three subsections: accounting assessments characterized by balancing between self-interest and organizational objectives, situation based accounting assessments, and accounting assessments characterized by learning methods. The study used a qualitative research design, and the empirical data were collected by conducting 12 in-depth interviews, and through document studies.

We have tried to link our main findings with the theoretical framework we chose for this thesis. We consider the main finding to be that managers in this municipality might choose to hide or withhold financial information so they can continue to act, as they want. Former theory suggests that accounting information mainly get shared through conversation. All though they might be right, they don't seem to take the issue of managers actively withholding or concealing accounting information into consideration. This suggests that our research can build upon existing research. Other findings suggest that accounting assessments are characterized by a focus on the bottom line, satisficing behavior, social responsibility, unintended functions, and insufficient learning.

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>I</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>II</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>III</b>
<b>Innholdsfortegnelse</b> .....	<b>IV</b>
<b>Kapittel 1 – Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Problemstilling .....	2
1.2 Begrepsavklaring .....	3
1.3 Avgrensning .....	3
1.4 Oppgavens struktur.....	4
<b>Kapittel 2 – Teoretisk rammeverk</b> .....	<b>5</b>
2.1 Det tiltenkte formålet med regnskap .....	5
2.1.1 Regnskapets relevans for brukeren .....	5
2.1.2 Regnskapets intenderte funksjoner.....	7
2.1.3 Regnskapsmessige vurderinger.....	8
2.2 Regnskapsmessige vurderinger preges av avveiiinger mellom egeninteresse og organisatoriske mål .....	10
2.2.1 Atferdsteori.....	10
2.2.2 Agentteori.....	11
2.3 Situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger .....	13
2.3.1 Prospektteori og teorien om mental regning .....	13
2.3.2 Framing.....	15
2.3.3 Regnskapets uintenderte funksjoner.....	16
2.4 Regnskapsmessige vurderinger preges av læringsformer .....	19
2.4.1 Organisatorisk læring .....	19
<b>Kapittel 3 - Metode</b> .....	<b>22</b>
3.1 Innledning.....	22
3.2 Vitenskapelig tilnærming .....	22
3.3 Valg av metode.....	23
3.3.1 Kvalitativt eller kvantitativt forskningsdesign .....	23
3.4 Intervju .....	25
3.4.1 Rekruttering av informanter.....	25
3.4.2 Intervjuer og intervjuguide .....	26

3.5 Dokumentstudier .....	28
3.6 Kvalitet i forskning.....	29
3.6.1 Pålitelighet.....	29
3.6.2 Gyldighet.....	30
3.6.3 Generalisering.....	30
3.7 Forskningsetikk .....	31
<b>Kapittel 4 – Empiri.....</b>	<b>33</b>
4.1 Bakgrunnsbeskrivelse.....	33
4.2 Vurderinger når lederen skal ta beslutninger.....	37
4.2.1 Lederne synes godt nok, er tilstrekkelig.....	37
4.2.2 Ledernes erfaring fører til raskere vurderinger i beslutningssituasjonen.....	39
4.2.3 Regnskapsinformasjon blir vurdert når ledere vil påvirke beslutninger .....	40
4.2.4 Ledere skjuler informasjon for å få tatt beslutninger .....	42
4.2.5 Tilknytning til regnskapet påvirker regnskapsvurderinger.....	45
4.2.6 Rapporter benyttes til forankring av beslutninger .....	47
4.2.7 Informantene har mulighet til å gjøre regnskapsvurderinger.....	49
4.3 Vurderinger når lederen skal følge opp beslutninger .....	52
4.3.1 Lite tilbakemeldinger vanskeliggjør oppfølging av beslutninger.....	52
4.3.2 Erfaring og ledernivå påvirker oppfølging av beslutninger .....	55
4.3.3 Vurderinger som reduserer muligheten for å lære, og påvirker oppfølging av beslutninger...56	
<b>Kapittel 5 – Analyse .....</b>	<b>59</b>
5.1 Analyse basert på regnskapets formål .....	59
5.1.1 Regnskapets relevans for brukeren .....	59
5.1.2 Regnskapets intenderte funksjoner.....	60
5.1.3 Regnskapsmessige vurderinger.....	61
5.2 Analyse basert på avveiiinger mellom egeninteresse og organisatoriske mål.....	63
5.2.1 Atferdsteori.....	63
5.2.2 Agentteori.....	65
5.3 Analyse basert på situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger.....	67
5.3.1 Prospektteori og teorien om mental regning .....	67
5.3.2 Framing.....	69
5.3.4 Regnskapets uintenderte funksjoner.....	70
5.4 Analyse basert på læringsformer .....	72
5.4.1 Organisatorisk læring .....	73
<b>Kapittel 6 – Konklusjon .....</b>	<b>75</b>
<b>Litteraturliste.....</b>	<b>78</b>

Vedlegg 1 - Intervjuguide.....	i
--------------------------------	---

## **Tabelloversikt**

Tabell 1 Oversikt over informanter .....	26
Tabell 2 Avvik fra budsjett.....	34
Tabell 3 Årsverk og budsjett .....	34

## **Figurliste**

Figur 1 "Accounting as a language for control and decision making" .....	7
Figur 2 "The interactions between accounting, action, talk and decisions" .....	8
Figur 3 "Accounting and the functions assigned to it" .....	18
Figur 4 "Den kvalitative undersøkelsesprosessen som en interaktiv prosess" .....	24
Figur 5 "Organisasjonskart for Luster kommune" .....	36

## Kapittel 1 – Innledning

Regnskapsforskning har hatt en tendens til å isolere seg fra regnskapsbruk i praksis. Innsatsen til forskningen har i stor grad vært viet til å fremme den tekniske oppbyggingen av regnskapet (Hopwood 1983). Hall (2010) presenterer gamle og nye måter å studere regnskapsinformasjon og ledelsesarbeid på, i sin studie. Gjennom å studere tidligere forskning, kommer også han frem til at forskningen har hatt en tendens til å fokusere på hvordan ledere bruker regnskapsinformasjon til å ta beslutninger, i veldefinerte kontekster. Anderson (2008) understreker viktigheten av å forske på hvordan ledere faktisk samler inn informasjon, og påpeker at det finnes lite forskning på dette området. Hall (2010) etterlyser forskning som tar sikte på å forstå hvordan regnskapsinformasjon faktisk blir brukt av ledere i praksis. Dette underbygger vår interesse for å forske på dette feltet, fordi vi vil kunne bidra til å belyse et lite utforsket område. I tillegg kan studier som fokuserer på hvordan regnskapsinformasjon blir brukt ved beslutninger i veldefinerte kontekster, begrense muligheten til å fange opp andre måter lederne kan bruke regnskapsinformasjon på (Hall 2010). Vi må derfor forsøke å være åpne for å fange opp flere ulike måter informantene kan bruke regnskapet på.

I studien til Hall (2010) presenteres tre nye innsikter til hvordan, og hvorfor ledere bruker regnskapsinformasjon. Han opplyser om at ledere i hovedsak bruker regnskapsinformasjon til å skaffe seg kunnskap om arbeidsplassen, at regnskapsinformasjon kun er en del av en større samling informasjon ledere bruker i gjennomføringen av sitt arbeid, og at ledere som regel foretrekker verbale kommunikasjonsformer ved utveksling av regnskapsinformasjon.

Hall (2010) forklarer at ledere i hovedsak bruker regnskapsinformasjon til å skaffe seg kunnskap om arbeidsplassen sin, heller enn å bruke det ved spesifikke beslutninger. Anderson (2008) forklarer at informasjon kan ses på som kunnskap som fører til handling. I så måte trenger ikke ledere å bruke regnskapsinformasjon til å ta beslutninger i dag, men for å skaffe seg kunnskap som kan hjelpe dem ved fremtidige beslutninger. Det andre Hall (2010) forklarer, er at regnskapsinformasjon kun er en del av en mye større samling av ulik informasjon ledere bruker for å ta beslutninger. Det blir derfor viktig å vurdere regnskapets styrker og svakheter ikke i isolasjon, men i forhold til annen informasjon ledere har tilgjengelig. Den tredje innsikten Hall (2010) presenterer, er at ledere som regel benytter verbale kommunikasjonsformer seg imellom. Derfor påstås det at ledere i hovedsak får finansiell informasjon gjennom samtale, heller enn skriftlige rapporter. Videre forklarer Hall



(2010) at verbale kommunikasjonsformer tillater ledere å skreddersy finansiell informasjon til spesifikke beslutninger, og det skapes en kontekst der lederne diskuterer meningen av regnskapsdata. Skriftlig regnskapsinformasjon kan i noen tilfeller oppfattes som irrelevant av ledere (Hall 2010). Anderson (2008) opplyser om at ledere kan samle informasjon fra sitt nettverk, og resultatene fra studien viste at ledere med store nettverk fant mer relevant informasjon uten at de brukte mer tid på å hente inn denne informasjonen. Ledere kan dermed snakke om regnskapsinformasjon for å gjøre den relevant, istedenfor å lese rapporter og ikke finne regnskapsinformasjonen relevant (Hall 2010).

Hall (2010) og Anderson (2008) gjør oss interessert i å studere hva som karakteriserer regnskapsvurderinger ledere gjør, i praksis. Olson (1990) forklarer at kommuner er en interessant handlingskontekst for å studere regnskap. Vi argumenterer derfor for at kommunale enheter er gode forskningsobjekt for vår oppgave. I tillegg til å kunne intervju toppledere fra ulike sektorer, vil vi kunne bidra med en empirisk studie av hvordan ledere i kommunale enheter faktisk arbeider med regnskapsinformasjon.

## 1.1 Problemstilling

Basert på aktualiseringen ovenfor, vurderer vi følgende problemstilling som passende for denne oppgaven:

**Hva karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere i et utvalg kommunale enheter gjør, når de skal ta, eller følge opp beslutninger?**

Hensikten med denne oppgaven er å forstå mer av hva som karakteriserer regnskapsinformasjon som brukes i praksis. Nærmere bestemt hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere i kommunale enheter gjør, i forkant og etterkant av beslutninger. Regnskapsmessige vurderinger tolker vi som alle vurderinger av økonomisk karakter, som tas av de forskjellige lederne. Regnskapsmessige vurderinger ledere gjør når de skal ta beslutninger, går ut på vurderinger knyttet til budsjetter, rapporter og annen tallbasert informasjon i forkant av beslutninger. Regnskapsmessige vurderinger når ledere følger opp beslutninger, vil si hvilke vurderinger knyttet til budsjetter, rapporter og annen tallbasert informasjon lederne gjør i etterkant av beslutninger.

Når vi snakker om regnskap begrenser ikke dette seg til måneds-, kvartals-, eller årsrapporter, men dreier seg også om budsjetter av ulik karakter, og tallbasert informasjon som kan knyttes til enhetens økonomi. Ledere vil i vårt tilfelle bety toppledere i kommunen, med ansvar for å ta beslutninger. I denne oppgaven er kommunale enheter, avdelinger innenfor like eller ulike tjenesteområder i kommunen.

## 1.2 Begrepsavklaring

Sektorer er en betegnelse for de ulike tjenesteområdene i Luster kommune, eksempler på dette kan være: oppvekst-, teknisk-, helse-, pleie/omsorg- og kultursektor. I oppgaven vil overordnede ledere, omfatte de lederne som har ansvar for utforming av budsjetter, formidling av budsjetter, og/eller kontrollering av ressursbruken til andre ledere. Disse lederne vil befinne seg i kommunens administrasjon. Oppvekstledere er toppledere ved skoler eller barnehager i Luster kommune. Oppvekstsektoren har ni enheter og åtte ledere. Siden vi intervjuet flere av lederne i oppvekstsektoren, skiller vi mellom disse og ledere fra andre sektorer. Enhetsleder er derfor en leder som har ansvar for en enhet, i en av de andre sektorene. I de sammenhenger vi omtaler underordnede ledere, dreier dette seg om både oppvekstledere og ledere av andre enheter.

## 1.3 Avgrensning

Siden denne oppgaven er en masteroppgave, bli det blir vanskelig å gjennomføre oppgaven uten avgrensinger. Oppgaven må avgrenses fordi det er begrensninger på tid og ressurser. Vi har avgrenset oppgaven til en kommune og valgt bort andre kommuner, samt private virksomheter. Årsaken til at vi valgte offentlig sektor, er at det er gjennomført mindre forskning på dette området. I lys av dette, kan oppgaven vår med større sannsynlighet kunne gi et bidrag til forskningen, enn om vi hadde valgt et område som var godt utforsket fra før. Valget av en liten kommune gjorde det mulig å gjennomføre intervjuer med mange relevante informanter på kort tid, noe som er positivt for kvaliteten på oppgaven, siden forskningen må gjennomføres innen en begrenset tidsramme. Valget av å studere toppledere ved kommunale enheter er også en avgrensning. Begrunnelsen for denne avgrensingen, er at vi anser sjansene for at toppledere benytter regnskapsinformasjon som store. Hall (2010) argumenterer for at nærheten til prosesser kan være en faktor som påvirker hvor nyttig regnskapsinformasjon vil

være, for å skaffe seg informasjon om arbeidsplassen. Ledere nær arbeidsprosesser skaffer seg informasjon via observasjoner, uformelle rapporter fra under- og overordnede, og noen få ikke finansielle nøkkeltall. Derfor kan toppledere i kommunale enheter være interessante informanter siden disse er nær prosessene, noe som indikerer at de bruker regnskapsinformasjon til å skaffe seg informasjon om arbeidsplassen de opererer på.

Vi har avgrenset teorien til å fokusere på det tiltenkte formålet med regnskap, teori om regnskapsmessige vurderinger som preges av avveininger mellom egeninteresse og organisatoriske mål, teori om situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger, og teori om at regnskapsmessige vurderinger kan preges av læringsformer. Det vil være mer teori som kan belyse karakteristika ved regnskapsvurderinger, men vi har valgt disse teoriene fordi vi mener de kan belyse problemstillingen på en god måte.

#### **1.4 Oppgavens struktur**

Oppgavens struktur er som følger: i kapittel 2 presenteres oppgavens teoretiske rammeverk, i kapittel 3 presenterer vi vår vitenskapelige tilnærming, valg av metode, intervju, dokumentstudier, kvaliteten i forskningen og forskningsetikk. Videre vil vi i kapittel 4 først presentert en bakgrunnsbeskrivelse av Luster kommune, før empirien som intervjuene genererte legges frem. I kapittel 5 vil vi analysere teori og empiri, før vi i kapittel 6 runder av med å presentere oppgavens konklusjon, bidrag og forslag til videre forskning.

## Kapittel 2 – Teoretisk rammeverk

I dette kapitlet skal vi ha en gjennomgang av det teoretiske rammeverket for vår oppgave. Hensikten med de forskjellige teoretiske perspektivene er å kunne analysere funn, og belyse oppgavens problemstilling.

### 2.1 Det tiltenkte formålet med regnskap

Første delkapittel tar sikte på å forklare regnskapets relevans for brukeren, hva som er den intenderte meningen med regnskapet, og regnskapsmessige vurderinger. Dette gjøres for å kunne si noe om regnskapets tiltenkte formål.

#### 2.1.1 Regnskapets relevans for brukeren

I sin bok om regnskapsteori, presenterer Riahi-Belkaoui (2004, s. 38) sin forståelse av regnskap med følgende definisjon:

*Regnskap er en serviceaktivitet. Regnskapets funksjon er å tilby kvantitativ informasjon, i hovedsak av finansiell karakter om økonomiske størrelser. Regnskapets intensjon er å være nyttig ved beslutninger av økonomisk karakter, og skal bidra til konsistente valg blant flere handlingsalternativ.*

Regnskap skal ifølge Kieso, Weygandt og Warfield (2004) gi informasjon som er nyttig i investerings- og lånesituasjoner, nyttig i å vurdere fremtidig kontantstrøm, og informasjon om organisasjonens ressurser. I denne oppgaven velger vi å støtte oss til Riahi-Belkaoui (2004, s. 38) sin definisjon av regnskap. Definisjonen, samt påstandene om hva regnskapet skal gi, vurderer vi som viktige for å forstå hvordan ledere er ment til å bruke regnskapsinformasjon. Dette i forbindelse med problemstillingen, kan bidra til å belyse karakteristika ved regnskapsvurderinger.

Libby et al. (2002) forklarer at lederne ofte er opptatt av bunnlinjen, og mer spesifikt potensielle ”straffer” som kan komme av at bunnlinjen svinger mye. Videre forklarer Libby et al. (2002) at ledere forenkler en hel del når de skal vurdere bunnlinjen, og dette kan skape

utfordringer. En av utfordringene med å være opptatt av bunnlinjen, kan være at lederen baserer sine vurderinger på et ufullstendig informasjonsgrunnlag. Dette kan forklares ved at lederen legger ulik vekt på informasjon, ut i fra hvilken beslutning som skal tas, og hvordan samfunnet vil reagere på beslutningen. Dette kan føre til at forskjellige ledere tilegner regnskapsinformasjon ulik relevans, og oppfattelsen av hva regnskapsinformasjonen kan brukes til, vil variere. Libby et al. (2002) forklarer også at ledere kan være tilbøyelige til å ikke vurdere regnskapsinformasjon, om utfallet ved å vektlegge informasjonen påvirker vurderingen negativt. I forbindelse med denne oppgaven, tyder det på at ledere både kan oppfatte regnskapsinformasjon forskjellig, og tilegne lik regnskapsinformasjon, ulik relevans.

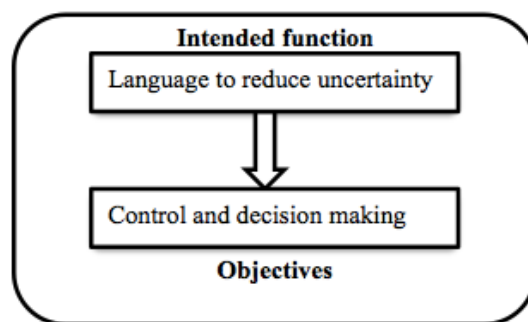
Young (2006) fokuserer på aktørene som skal bruke regnskapet, og argumenterer for at regnskapets funksjon er å gi informasjon til alle parter som er interessert i denne informasjonen. Dette dreier seg spesielt om ledelsen i selskapet, interessenter utenfor selskapet som investorer og kreditorer, og staten i henhold til skatter og reguleringer. Videre forklarer Young (2006) at regnskap nå til dags blir utarbeidet med tanke på “hensiktsmessige” regnskapspraksiser, som for eksempel prinsippene om konsistens, historisk kost, og “matching”. Dette kan gå på bekostning av å utarbeide regnskapet med tanke på hva som er nyttig for regnskapsbrukeren (Young 2006).

Det kan være problemer med synet på hvordan regnskap skal utarbeides, og hvem det skal utarbeides for. Young (2006) viser til forskjellige komiteer som ble satt sammen for å koble regnskap til regnskapsbrukere. Komiteene kom frem til at det var vanskelig å utarbeide regnskapet med tanke på de faktiske brukerne. Årsaken til dette var at regnskapsbrukerne er forskjellige, motstridende, inkonsistente, eller lite utdannede (Young 2006). Siden komiteene vurderte de faktiske brukere av regnskapet på denne måten, så komiteene det som nødvendig å konstruere en egen bruker som passet med normative og rasjonelle regnskapsmodeller (Young 2006). Med dette til grunn, kan det argumenteres for at regnskapsinformasjon som finnes i dag ikke nødvendigvis er egnet til å gi den informasjonen regnskapsbrukerne finner nødvendig (Young 2006). Dette strider i mot forståelsen Riahi-Belkaoui (2004) har av regnskapet, som er å gi brukeren beslutningsrelevant informasjon. Young (2006) forklarer også at annen informasjon som kan være meningsfull, signifikant, eller nyttig for regnskapsbrukeren, lett kan bli utelatt. Grunnen til dette er at informasjonen kan falle utenfor retningslinjene til det “riktige” synet på finansielle rapporter. Ved å sammenligne hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger lederne i denne oppgaven gjør, mot det ”riktige”

synet på hva regnskapet teoretisk sett skal brukes til, kan oppgavens problemstilling belyses.

### 2.1.2 Regnskapets intenderte funksjoner

Regnskapsinformasjonen blir utarbeidet for å skaffe en forståelse av virkeligheten. Den intenderte funksjonen til regnskapet er å være et arbeidsspråk som skal redusere usikkerhet. Dette kan gjøres ved å bruke regnskapet til kontroll, og ved beslutningstaking (Mellemvik, Monsen og Olson 1988) Disse to intenderte funksjonene kan studeres i figur 1.



Figur 1 "Accounting as a language for control and decision making" (Mellemvik, Monsen og Olson 1988)

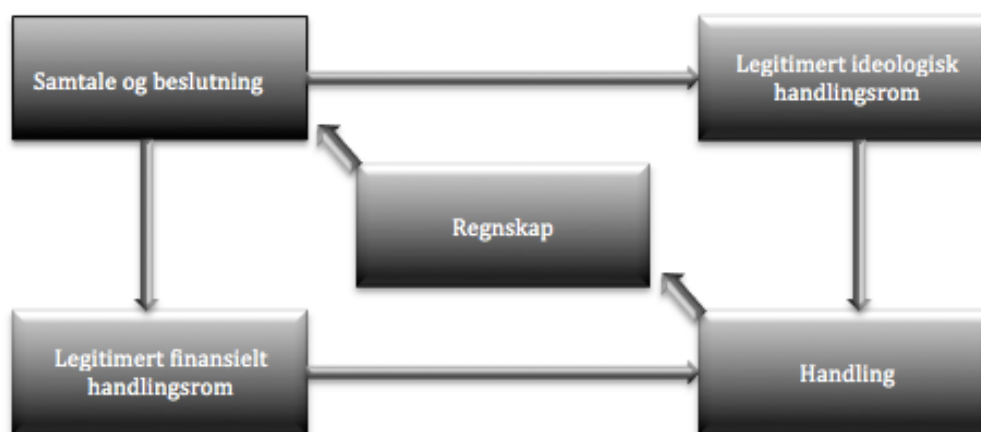
Siden kontroll kan være en intendert funksjon av regnskapet, kan det være interessant å studere hvordan Wilner (1988) presenterer regnskapet som et kontrollsystem. Kontroll som er tillagt den enkelte leder, kan være basert på finansielle nøkkeltall og lede til funksjonelle økonomiske beslutninger (Wilner 1988). Etablering av kontrollsystem i organisasjoner, medfører at det må avklares hva som er viktig for organisasjonen. Dette kan i så måte legge føringer for hva som skal kontrolleres (Wilner 1988). Organisasjonen bør også belønne, eller "straffe" ansatte etter hvordan de bidrar til å nå organisasjonens mål (Wilner 1988). Hvilke kontrollsystem som er til stede, og hvilke regnskapsmessige vurderinger som blir benyttet til kontroll, kan være med på å belyse oppgavens problemstilling. Ledere kan føre kontroll og vurdere påvirkningen tidligere beslutninger har hatt, ved å bruke nøkkeltall. Dersom ikke kontroll blir gjennomført på denne måten, kan dette svekke oppfølgingen av tidligere regnskapsmessige vurderinger.

Regnskapsinformasjon kan fungere som en kontrollmekanisme for å redusere usikkerhet om virkeligheten (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Med et så ambisiøst mål, er det samtidig høy risiko for at regnskapet ikke oppnår sin intenderte funksjon (Mellemvik, Monsen og

Olson 1988). Likevel står regnskapet sterkt i dagens samfunn, og har gjort det i flere århundrer (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). I denne sammenheng vurderer vi det som interessant å studere hvilke karakteristikk, som kjennetegner regnskapsmessige vurderinger i kontrollsituasjoner.

### 2.1.3 Regnskapsmessige vurderinger

Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Olson (2005) forklarer at regnskapsinformasjon kan påvirke beslutninger i forkant, og etterkant av handlinger. Dette presenteres i figur 2. Figuren kan ses på som en videreføring av Olson (1990), og hans arbeid i Uppsala, Sverige. Figur 2 illustrerer forholdet mellom regnskap, handling, samtale og beslutning.



Figur 2 "The interactions between accounting, action, talk and decisions" (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005)

Olson (1990) forklarer at det foregår en finansiell og en ideologisk vurdering, før administrative ledere utfører handlinger. Det finansielle aspektet involverer kalkuleringer og budsjett. Siden budsjett er noe håndfast, er dette det første utenforstående aktører vil vurdere. Dette medfører at overordnede ledere kan følge med på hvor mye midler det er legitimt å bruke ved forskjellige områder (Olson 1990). I det legitimerede ideologiske handlingsrommet, vurderes handlinger opp i mot for eksempel rådende politisk ideologi. Dette kan påvirke over- og underforbruk av finansielle rammer (Olson 1990).

Olson (1990) forklarer at det i prinsippet er seks mulige utfall av prosessen med å koble handlinger til ideologier og finanser. To utfall relateres til handlinger som er i tråd med det

finansielle handlingsrommet. Disse handlingene vil som regel ikke få konsekvenser siden handlingene er i tråd med budsjettreglene (Olson 1990). To utfall relateres til overforbruk i det legitime finansielle handlingsrommet. Overforbruk innenfor områder av lav prioritet vil som regel skape problemer, siden det ikke er noen sterke ideologier å referere til, og fordi overforbruket vil redusere budsjetttrammene i kommende perioder (Olson 1990). Overforbruk innen områder av høy prioritet vil derimot ikke være problematisk. Årsaken til dette er at lederen handler i tråd med den dominerende ideologien. Ved å for eksempel referere til den dominerende politiske ideologi, kan lederen innhente støtte fra overordnede ledere (Olson 1990). De to siste utfallene er relatert til underforbruk i det legitime finansielle handlingsrommet. Underforbruk i områder av lav prioritet, vil som regel ikke skape problemer så lenge kommunens oppgaver blir utført. Underforbruk i områder av høy prioritet, vil derimot ofte være problematisk (Olson 1990). Årsaken til dette, er at politiske partier kan tolke det som avvikende atferd i henhold til den dominerende politiske ideologi. Dette vil alltid true kommunens eksterne legitimitet og uavhengighet (Olson 1990). Vi kan argumentere for at ledere i kommunen vil vurdere alle beslutninger opp i mot det finansielle- og det ideologiske handlingsrommet. Dette kan føre til et av de seks nevnte utfallene. Det kan også argumenteres for at handlingene som utføres, får innvirkning på regnskapet. Handlingene kan siden bli diskutert i samtale med andre, og på den måten påvirke det legitime ideologiske handlingsrommet ex-post (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005).

I så måte kan det argumenteres for at regnskapsmessige vurderinger ved beslutninger, er vurdering av handlingen lederen ønsker å utføre i det finansielle- og det ideologiske handlingsrommet. Lederen kan dermed vurdere om handlingen er legitim, eller ikke. Det kan videre argumenteres for at regnskapsinformasjon som omhandler tidligere handlinger, vil påvirke handlingsrommene gjennom samtaler og diskusjon ex-post (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005). Dermed kan vi anta at handlingsrommene blir uklare og mindre nyttige om regnskapsinformasjon kobles ifra samtaler og diskusjon. Årsaken til dette kan være manglende læring av tidligere handlinger. I motsatt tilfelle kan handlingsrommene bli oppfattet som klare, og være mer nyttige i beslutningssituasjoner, når samtaler og diskusjon om regnskapsinformasjon finner sted. Ledere kan derfor endre det finansielle- og det ideologiske handlingsrommet, ved å følge opp handlingene i etterkant av beslutningene (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005). Dette kan ses i sammenheng med Hall (2010), og hans argumenter for at regnskapsinformasjon gis mening i samtale med andre.



## 2.2 Regnskapsmessige vurderinger preges av avveiiinger mellom egeninteresse og organisatoriske mål

I dette delkapittelet presenteres atferdsteori og agentteori. Dette gjør vi for å kunne si noe om avveiiinger ledere kan komme til å gjøre, mellom egne- og organisasjonens mål.

### 2.2.1 Atferdsteori

Hensikten med atferdsteori er å forklare hvorfor en standard økonomisk tankegang bør utfordres, og hvorfor aktøren bør tilegnes begrenset rasjonalitet (Douma og Schreuder (2013)). I standard mikroøkonomi blir det antatt at en organisasjon er en holistisk enhet på søken etter profittmaksimering. På den andre siden definerer atferdsteori en organisasjon som en koalisjon av deltagere, alle med sine egne målsetninger (Douma og Schreuder 2013). Atferdsteorien baserer seg ikke på full rasjonalitet, men benytter seg i stedet av begrepet begrenset rasjonalitet. Begrepet legger vekt på kognitive og informasjonsrelaterte begrensninger ved rasjonalitet (Douma og Schreuder 2013).

Innenfor atferdsteorien blir teorien om "economic man" utfordret av "administrative man", som er atferds-teoretikernes betegnelse på beslutningstakere. Cyert og March (1992) og March, Guetzkow og Simon (1993) har utviklet teorien om "administrative man", og stille spørsmålet: "Hvordan tar en organisasjon økonomiske avgjørelser?". Maksimering blir byttet ut med satisfiering, og argumentene for dette er at satisfiering gir et mer riktig bilde av hvordan beslutningstakere tar økonomiske avgjørelser. Douma og Schreuder (2013, s. 129) definerer satisfiering som: "søken etter et valgalternativ som møter målsetningene for valget og avdi er aksepterbart". Noe vi tolker som at beslutningstakeren bare søker etter alternativ, til det dukker opp et alternativ som møter målsetningene, og derfor kan det finnes andre og bedre alternativ som ikke blir oppdaget.

En årsak til å gå bort fra "economic man" tankegangen, er at menneskets kapasitet er for liten til å ta alle kalkulasjoner som trengs for et fullt ut rasjonelt valg (Douma og Schreuder 2013). Mennesket ønsker i utgangspunktet å være rasjonell, men har en begrenset evne til dette i praksis. March (1994, s. 9) beskriver en beslutningstaker som ønsker å ta rasjonelle valg slik:

*Although decision makers try to be rational, they are constrained by limited cognitive capabilities and incomplete information, and thus their actions may be less than completely rational in spite of their best intentions and efforts.*

Vi tolker definisjonen som at ledere i kommunale enheter gjerne ønsker å være rasjonelle og ta perfekte valg, men begrenset evne til å vurdere all tilgjengelig informasjon gjør dette vanskelig. Douma og Schreuder (2013) forklarer at det vil være umulig å maksimere organisasjonens nytte. Årsaken til dette er at organisasjonen ikke har ett enkelt objektivt mål, men består av ulike aktørers individuelle målsetninger. Med dette til grunn, vurderer vi det som at problemstillingen kan belyses ved å forske på om ledere i kommunale enheter er tilfreds i sine regnskapsvurderinger.

Mellemvik (1997) forklarer at hvert medlem av en organisasjon kun vil være i stand til å vurdere deler av helheten. De ulike brukerne vil ikke være kapable til vurdere alle alternative bruksområder informasjon kan ha. Videre introduserer Mellemvik (1997) uttrykket ”a hidden collage” som en beskrivelse av regnskapsinformasjonen. Brukerne ser kun et fragment av en stor kompleks helhet. Aktørene vil også bruke regnskapsinformasjon i forskjellige kontekster, og siden de ikke nødvendigvis vil ha de samme preferansene, blir regnskapet en ”skjult” sammensetning av informasjon (Mellemvik 1997). I forbindelse med oppgavens problemstilling, kan tilfreds i så måte være med på å belyse hvordan ledere vurderer regnskapsinformasjon. Det faktum at ledere bruker regnskapsinformasjon i ulike kontekster og med ulike preferanser, kan bidra til å tydeliggjøre forskjeller i hvordan ledere vurderer regnskapet.

### 2.2.2 Agentteori

Kommuner representerer en interessant handlingskontekst for regnskap. En viktig grunn til dette er at kommuner er organisert i tydelige prinsippal-agent relasjoner (Olson 1990). Den politiske delen av kommunen skal ta beslutninger, og den administrative delen skal sette disse beslutningene ut i livet (Olson 1990). At budsjettssystemet skal fungere som hovedkontrollsystemet i denne typen organisasjoner, gjør det interessant å studere prinsippal-agent relasjonen i denne type kontekst (Olson 1990). Jensen og Meckling (1979) forklarer at et prinsippal-agent forhold kan bli definert som en kontraktmessig forbindelse, der en eller

flere personer (prinsipalene) engasjerer andre (agentene) til å gjennomføre handlinger på deres vegne. Dette innebærer å delegerer myndighet over til agentene (Jensen og Meckling 1979).

Prinsipalen tildeler agenten ressurser, og agenten rapporterer om hvordan ressursene er allokeret, samt resultatene allokeringene førte med seg. Skal prinsipalen klare å kontrollere hva agenten foretar seg, vil det være viktig at informasjonen som prinsipalen mottar er rettferdig og sann. Uten denne forutsetningen om sann og rettferdig tilbakemelding, vil det være umulig å kontrollere agenten på en rettmessig måte (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Behovet for kontrollering av en agent, kommer av at det som regel finnes informasjonsasymmetri mellom prinsipalen og agenten (Busch, Johnsen og Vanebo 2002). Med tanke på denne oppgavens problemstilling, bør overordnede ledere i kommunen motta sann og rettferdig informasjon, for å kunne følge opp beslutninger tatt av ledere på underordnet nivå.

Relasjonen mellom prinsipal og agent er som regel preget av asymmetrisk informasjon. Det argumenteres for at agenten vil være mye nærmere beslutningsprosessene, og ha større volum av informasjon om disse prosessene enn det prinsipalen har tilgang til (György 2012). Dette kan føre til at agentene jobber mot maksimering av egennytte, og ikke maksimering av prinsipalens nytte (György 2012). Overvåking og kontrollering av agenten, blir da viktig for å redusere informasjonsasymmetri. Prinsipalen kan få agenten til å maksimere sin nytte ved å overvåke-, eller gi incentiver til agenten (György 2012).

I offentlig sektor vil prinsipalene gjerne være ute etter å kontraktfeste et visst tallmessig nivå av offentlige tjenester som agentene skal tilby (György 2012). György (2012) forklarer at prinsipalene må kontrollere agentene, for at kommunisert informasjon skal brukes riktig. Årsaken til dette er at ressursbruken som kreves for å nå de oppsatte målene, kan reduseres. Prinsipalen og agenten kan begge anses som nyttemaksimerende, noe som vil si at agenten ikke nødvendigvis handler i prinsipalens interesse (Jensen og Meckling 1976). Jensen og Meckling (1976) forklarer også at incentivsystemer kan brukes til å øke agentens motivasjon for å utføre arbeidsoppgaver etter prinsipalens ønske. I vår oppgave, vil dette si at de underordnede lederne har incentiver som fører til handlinger som er i tråd med kommunens interesser.

Når det finnes asymmetrisk informasjon, kan det oppstå to prinspal-agent problemer, skjult-handling og skjult-informasjon (Arrow 1984). Problemet med skjult-handling kan være at agenten handler ut i fra egne interesser, og problemet med skjult-informasjon, kan være at prinsipalen ikke vet om agenten har brukt informasjonen på en måte som er i prinsipalens beste interesse (Arrow 1984). Hölmstrom (1979) forklarer at incentiv kan fjerne noe av risikoen forårsaket av asymmetrisk informasjon. Overvåking og straff kan implementeres for å påvirke agentens handlinger, men i mange tilfeller vil det enten være umulig å overvåke handlinger, eller ekstremt kostbart (Hölmstrom 1979). Hölmstrom (1979) foreslår istedenfor, at enhver informasjon som sier noe om agentens handling, bør inkluderes i kontrakter for å unngå sjansen for interessekonflikt. Sett i lys av denne oppgavens problemstilling, kan asymmetrisk informasjon gjøre det vanskelig å fange opp regnskapsmessige vurderinger som er gjort, viss informasjon eller handlinger skjules. Vi vil derfor argumentere for at asymmetrisk informasjon kan bidra til handlinger som ikke er i prinsipalens interesse.

Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, og Olson (2005) opplyser om at aktører kan komme til å bruke informasjon i henhold til sine egne interesser, og Hall (2010) forklarer at ledere ofte verdsetter spekulativ og uformell informasjon. Det kan dermed argumenteres for at ledere kan velge å holde tilbake, eller skjule informasjon for andre, for å kunne ta beslutninger. I tillegg kan det bli vanskelig å følge opp beslutninger i tilfeller der ledere holder tilbake, eller skjuler informasjon. I denne sammenheng kan slike karakteristika bidra til å belyse regnskapsmessige vurderinger.

## **2.3 Situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger**

Dette delkapittelet inneholder prospektteori og teorien om mental regning, teori om framing, og teori om regnskapets uintenderte funksjoner.

### **2.3.1 Prospektteori og teorien om mental regning**

Prospektteori ble utviklet av Kahneman og Tversky (1979) som en kritikk av forventet nytteteori. Tradisjonelt, har forventet nytteteori blitt benyttet med den hensikt å forklare aktørenes valg mellom alternativ, der det alternativ med høyest nytte blir valgt. Viktige forutsetninger for nytteforventningsteorien, er at aktøren har stabile preferanser og tar

rasjonelle valg. Dette har lenge blitt akseptert som den normative modellen for rasjonelle beslutninger (Kahneman og Tversky 1979; Levy 1997; Thaler 2008; Elvegård, Gressetvold og Pettersen 2013)

Kahneman og Tversky (1979) poengterer at risiko ved beslutninger, kan ses på som et valg mellom ulike prospekter. Preferansene til hver enkelt beslutningstaker vil i så måte påvirke valget de tar. Hvordan valget blir fremstilt, vil avgjøre om beslutningstakeren er risikosøkende eller risikoavers. Forskning på området viser hvordan beslutningstakere kan overvurdere små sannsynligheter, noe som kan føre til risikosøking. Samtidig kan beslutningstakere undervurdere høye sannsynligheter, og velge bort disse til fordel for helt sikre alternativ (Kahneman og Tversky 1979, 1984; Tversky og Kahneman 1992). Dette kan forstås som at aktørene er risikoaverse i situasjoner med høy sannsynlighet, noe som strider imot tankegangen man har i forventet nytteteori (Kahneman og Tversky 1979, 1984; Tversky og Kahneman 1992; Elvegård, Gressetvold og Pettersen 2013). Ettersom det argumenteres for at ledes preferanser kan påvirke deres regnskapsmessige vurderinger, antar vi at dette kan være med på å belyse oppgavens problemstilling. Vi tolker det som at oppfattelsen av risiko vil påvirke hvordan ledere vurderer regnskapsinformasjon, og følgelig hvordan de bruker regnskapsinformasjon til å fatte beslutninger.

Thaler (1999, s. 183) presenterer mental regning som et aspekt som kan betraktes i sammenheng med prospektteorien, og definerer mental regning som: "Mental accounting is the set of cognitive operations used by individuals and households to organize, evaluate, and keep track of financial activities". Dette kan tolkes som at ledere har mentale bilder av regnskapsposter, som gjør det lettere for dem å vurdere regnskapsinformasjon, samt ta beslutninger. Thaler (1999) antar videre at personer oppfatter utfall ut i fra verdifunksjonen Kahneman og Tversky (1979) utviklet i arbeidet med prospektteorien. Verdifunksjonen kan bli sett på som en representasjon av noen sentrale komponenter av menneskets oppfattelse av tilfredsstillelse. Disse komponentene handler om hvordan vi subjektivt verdsetter objektive verdier. Verdifunksjonen har tre viktige trekk, som hver fanger opp essensielle element av mentalt regnskap.

1. Verdifunksjonen er definert gjennom gevinster og tap ut i fra et referansepunkt. I motsetning til forventet nytteteori der fokuset er på nivåer av rikdom, er fokuset her på forandring. Transaksjoner er ofte evaluert hver for seg, og ikke sammen med all annen informasjon.
2. Både vinst- og tapsfunksjonen viser minsket sensitivitet. Dette fører til at vinstfunksjonen er konkav, og tapsfunksjonen konveks.
3. Tapsaversjonens påvirkning på teorien om mental regning er enorm. Tap av 1000 kroner gir mer smerte, enn å vinne 1000 kroner gir tilfredsstillelse.

Vi vil argumentere for at ledere vurderer regnskapsinformasjon opp i mot mentale kontoer som sitter i "hjernebarken". Hva som gjør at ledere lager slike kontoer, og om dette påvirker oppfattelsen av risiko, kan være med på å belyse denne oppgavens problemstilling. Opprettelsen av mentale kontoer kan ses i sammenheng med Hall (2010), og hans oppfatning av at regnskapsinformasjon blir brukt til å skaffe seg kunnskap om arbeidsplassen. Det kan derfor argumenteres for at ledere vurderer regnskapsinformasjon lenge før de kommer i beslutningssituasjoner. Kunnskapen de har opparbeidet seg kan i så måte føre til raskere beslutninger. Argumentasjonen for at prospektteorien og teorien om mental regning er relevant for denne oppgaven, er at hensikten med teoriene er å gi et bedre innblikk i prosessene bak økonomiske valg. Hvordan lederen oppfatter informasjon, har mye å si for bruk av informasjonen. Et annet aspekt som dermed blir interessant, er hvordan ledere kan presentere informasjon som kommuniseres (Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen 2010).

### **2.3.2 Framing**

Hvordan regnskapsinformasjon er presentert, antar vi er viktig for hvordan aktørene kommer til å tolke regnskapsinformasjonen. Kommunikasjon blir av Hall (2010) nevnt som den første kontakten beslutningstakeren har med regnskapsinformasjon. I den virkelige verden vil presentasjon av beslutningsproblem påvirke beslutninger, fordi beslutninger tas stykkvis og blir påvirket av konteksten lederen befinner seg i (Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen 2010). Det kan derfor argumenteres for at måten regnskapsinformasjon presenteres på og hvilken kontekst lederen befinner seg i, vil kunne påvirke regnskapsmessige vurderinger.

Verbal kommunikasjon gjør det mulig for lederen å skreddersy informasjon til spesifikke problem (Hall 2010). Preferanser for verbale kommunikasjonskanaler som møter, uformelle diskusjoner, og samtaler over telefon, gjør at ledere foretrekker å gå utenfor formelle rapporter, og heller søke informasjon direkte fra personene som har den (Hall 2010). På denne måten, slipper lederne å vente på at informasjonen skal komme fra formelle kanaler (Hall 2010). Med bakgrunn i dette, kan det argumenteres for at regnskapsmessig informasjon blir tillagt større verdi når den formidles verbalt, enn om den presenteres skriftlig. Framing kan være at regnskapsmessige vurderinger blir presentert på en slik måte at ledere og ansatte støtter vurderingene, eller at beslutninger som er tatt forsvares slik at overordnede ledere og ansatte aksepterer beslutningene (Tversky og Kahneman 1981; Levin, Schneider og Gaeth 1998; Elvegård, Gressetvold og Pettersen 2013). Framing kan derfor føre til at ledere vurderer beslutningsproblem som objektivt sett er like, forskjellig fra hverandre. Dette kan forklares ved forskjellig presentasjon av beslutningsproblemet (Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen 2010). Hvilke vurderinger ledere gjør når de presenterer regnskapsmessige vurderinger, kan dermed antas å påvirke utfallet av de beslutningene de tar.

### 2.3.3 Regnskapets uintenderte funksjoner

Regnskapet har flere uintenderte funksjoner som kan oppstå ved regnskapsbruk (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). I tillegg til beslutning og kontroll, argumenterer Vaivio (2008) for at regnskapet kan benyttes rent kosmetisk for å skape en image-byggende effekt. Ved å argumentere for at regnskapet er "up-to-date" i forhold "regnskapstrender" og reglement, kan slike effekter oppnås. Andre eksempler som trekkes frem er at regnskapsinformasjon kan fungere som et substitutt for handling, det kan brukes til å manipulere beslutningsprosesser ved feilrepresentering av regnskapstall, eller opptre som verktøy i forhandlinger. I en investeringsprosess er det også mulig å legitimere investeringer "ex post", som i utgangspunktet er gjennomført på et for dårlig grunnlag. En slik ex-postrasjonalisering fører da til at en lite gjennomtenkt høyrisikoinvestering, kan bli vurdert som en gjennomtenkt og analysert beslutning (Vaivio 2008).

Mellemvik, Monsen, og Olson (1988) konkluderer også med regnskapet har flere funksjoner i praksis enn kun de intenderte. Det argumenteres blant annet for at legitimering og utøvelse av makt er hovedfunksjonene til regnskapet. Legitimering av organisasjonen er essensielt for å

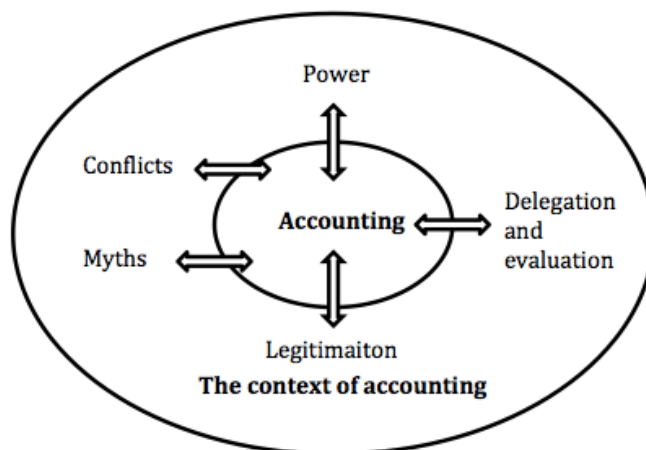
skaffe mer resurser (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Organisasjoner kan basere sine regnskapsprinsipp på ulike faktorer, ut i fra hvordan de ulike organisasjonene vil presentere sine finansielle sider. Vi tolker dette som at det kan være mulig å skaffe seg mer ressurser, dersom lederne er dyktige til å bruke den uintenderte funksjonen legitimering. Tilsvarende, om erfaringen med legitimering er liten, kan det føre til at lederne ikke får gjennomslag for sine ”ønsker” om mer ressurser.

Det er ikke bare på prinsippnivå det er mulig å legitimere seg ved hjelp av regnskapet. Man kan også argumentere for at ulike regnskapsbrukere, i praksis kan legitimere seg og sine organisasjoner ved hjelp av regnskapsrapporter (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Eksempelvis kan administrative ledere legitimere sitt bruk av midler, ved hjelp av årsrapporten. Ved å presentere utfallet av eventuelle ekstraforbruk i en slik rapport, kan overskridelsen bli ansett som legitim (Monsen 1989; Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen 2010).

Makt er nært relatert til regnskap og beslutninger (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Beslutningstakere kan innhente og manipulere informasjon, og bruke denne informasjonen til å endre individuell atferd og organisatoriske prosesser (Markus og Pfeffer 1983). Siden regnskapet kan ha egenskaper som styrker visse personers makt, vil valget av regnskapssystem være viktig. De som sitter på makten i organisasjonen vil som regel være kritiske til systemer som tar sikte på å redusere deres personlige makt (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Markus og Pfeffer (1983) opplyser også om at makt kommer fra at lederne har påvirkningskraft ved beslutningstaking og organisasjonspraksis, men også ved å ha påvirkningskraft på holdninger, tanker om legitimering og rasjonalisering av beslutninger. Med hensyn til dette, kan makt som er generert og vedlikeholdt ut i fra regnskapsinformasjon, være en viktig funksjon av regnskapsbruk (Markus og Pfeffer 1983).

Mellemvik, Monsen og Olson (1988) nevner også flere andre funksjoner for regnskapet: bruk ved delegering og evaluering, til å begrunne handling ved hjelp av regnskapsmyter, samt å bruke regnskapet for å skape og løse konflikter. I figur 3 kan sammenhengen mellom regnskapet, regnskapets funksjoner, og konteksten regnskapet opererer i studeres.





Figur 3 "Accounting and the functions assigned to it" (Mellemlvik, Monsen og Olson 1988)

Riahi-Belkaoui (2004) forklarer at regnskapet kan påvirkes av konteksten lederen opererer i, ved at lederen for eksempel vurderer etter et rettferdighetsprinsipp. I følge en sosiologisk tankegang, blir regnskapsprinsipper og teknikker akseptert om de har positiv effekt på alle grupper i samfunnet. Å konstruere regnskap etter denne tankegangen er utfordrende, fordi det er vanskelig å finne ut hvilke verdier i samfunnet alle vil akseptere (Riahi-Belkaoui 2004). Samtidig blir den sosiale rollen til regnskapet anerkjent og vurdert som viktig, fordi trenden i det siste har vært å studere samfunnsansvaret til organisasjoner (Riahi-Belkaoui 2004). I lys av dette, kan det være interessant å studere om konteksten regnskapet opererer i, kan karakterisere regnskapsvurderinger.

Ledere innhenter som regel variert informasjon fra flere fagfelt, inkludert regnskapsinformasjon, når de skal ta beslutninger. I kontrast til dette, forklarer McKinnon (1992), at mye av økonomistyringsforskningen har en tendens til å forske på hvordan ledere bruker regnskapsinformasjon isolert, og ikke i samspill med annen informasjon som er relevant å vurdere i forskjellige beslutningssituasjoner. Hopwood (2007) kommenterer dette når han på den ene siden omtaler de tradisjonelle regnskapsforskerne, og deres forestilling om at de vet hva regnskap er. Han kaller deres påstander "status quo" argumenter, fordi det hemmer utvikling av regnskapsfaget. På den andre siden finner vi de som anerkjenner at regnskap har forandret seg gjennom tidene, og adaptert nye former, metoder, og roller. Hopwood (2007, s. 1367-1368) fastslår at:

*Regnskap er med andre ord en del av en større helhet – en del av informasjonen om selskapet, og konteksten det opererer i – og for å forstå regnskap trenger en å forstå denne store helheten, samt tilknytningen og implikasjonene helheten har for regnskapet.*

Dette bygger opp under tankegangen om at regnskapsinformasjon opererer i en kontekst. Derfor bør ikke regnskapsinformasjon vurderes for seg selv, men som en del av et helhetlig bilde av informasjon. Målet med å hente inn informasjonen, er å skaffe seg innsikt i organisasjonen, ta nye beslutninger, eller følge opp beslutninger. Regnskap er derfor en liten, men viktig del av denne helheten (Hopwood 2007). For å kunne belyse oppgavens problemstilling på best mulig måte, anser vi det som viktig å studere hvordan annen informasjon som befinner seg i konteksten til lederen, kan påvirke regnskapsmessige vurderinger.

## **2.4 Regnskapsmessige vurderinger preges av læringsformer**

Det siste delkapittelet inneholder teori om organisatorisk læring.

### **2.4.1 Organisatorisk læring**

Huber (1991) påpeker at læring ikke trenger å skje ved at individet er bevisst på at læring skal forekomme, eller at individet har intensjon om å lære. Vi forstår organisatorisk læring i lys av definisjonen til Huber (1991, s.89) ”en enhet lærer viss, man gjennom prosessering av informasjon, endrer mulige handlingsalternativ”. Definisjonen passer til hele organisasjoner så vel som enkeltmennesker, og prosessering av informasjon kan bestå av innhenting, distribuering, eller vurdering av informasjon (Huber 1991). For å kunne lære av regnskapsvurderinger som er gjort, kan definisjonen tolkes som at ledere må vurdere regnskapsinformasjon i etterkant av beslutninger. I relasjon til denne oppgavens problemstilling, er det relevant å studere læring, fordi oppfølging av beslutninger kan føre til at lederen i ettertid ikke vil vurdere uønskede handlingsalternativ, og handlingsalternativ som er ønskelige kan bli tilført lederen.

I sin studie av lederes atferd ved informasjonsinnhenting, påpeker Anderson (2008) at informasjonsinnhenting er fundamentalt ved teorier om organisatorisk læring. Levitt og March (1988) forklarer at organisatorisk læring kan deles inn i de to hovedformene; læring gjennom opplevelse, og læring gjennom andres erfaring. På den ene siden kan læring gjennom opplevelse bestå av prøving og feiling, eller søk etter fysisk informasjon som er tilgjengelig for lederen (Levitt og March 1988). Læring av andres erfaring kan skje gjennom utveksling av informasjon, mellom ulike aktører som befinner seg i samme nettverk (Levitt og March 1988; Anderson 2008). Vi tolker det som at denne oppgavens problemstilling kan bli belyst av å studere hvordan ledere følger opp beslutninger de selv har tatt, eller når de i samtale med andre ledere får informasjon om beslutninger de har tatt.

I forbindelse med Hall (2010) sine påstander om at regnskap først og fremst blir snakket om i samtale, kan vi argumentere for at Anderson (2008) sin studie av nettverk, er viktig for å forstå hvordan ledere sammen vurderer regnskapsinformasjon. Resultater i forskningen til Anderson (2008), tyder på at store nettverk vil gi lederen mer relevant- og diversifisert informasjon, uten at lederen trenger å bruke mer tid på informasjonsinnhenting enn andre med mindre nettverk. I lys av Hall (2010) og Anderson (2008) argumenterer vi for at samtaler med personer i ledernes nettverk, kan forhindre at ulike ledere gjør feilaktige regnskapsmessige vurderinger.

Mellemvik, Monsen og Olson (1988, s. 104) forklarer at: "Accounting is a language and therefore a medium of communication". Kommunikasjon er en kompleks form for utveksling av informasjon, og består av at sender og mottaker, koder og dekker beskjer (Jönsson 1998). Jönsson (1998) forklarer at mottaker må tolke informasjonen fra sender, og ut i fra hvilke forum kommunikasjonen oppstår i, kan informasjonsrikheten i kodingen og tolkingen skape kompleksitetsvansker. Om sender og mottaker utvikler et sett med "koder", vil reduksjon av kompleksiteten være mulig (Jönsson 1998). Siden medlemmer i et nettverk kan ha ulik erfaring og bakgrunn, kan det være at den samme meldingen blir tolket, og assosiert med ulikt innhold av ulike medlemmer (Jönsson (1998). I så måte kan det å kommunisere regnskapsinformasjon i en kontekst med flere medlemmer som har ulik bakgrunn og erfaringsfelt, være komplisert (Jönsson 1992).

Jönsson (1992) argumenterer for at et felles sett med koder er spesielt viktig når beslutninger skal følges opp. Hensikten er at nettverksmedlemmene skal lære av tidligere vurderinger

(Jönsson 1992). Gjennom samtaler i nettverk kan ledere gå fra å omformulere og overføre skriftlige regnskapsrapporter, til informasjon som gir mening for hver leders enhet (Jönsson 1992; Anderson 2008; Hall 2010). Lederne tillegger regnskapsinformasjon mening ved å tolke virkeligheten (Solli og Jönsson 1997). Vi vurderer dette som at oppfølging av beslutninger kan skje på forskjellige måter. Om lederne ikke har tydelige ”regler” for hvordan beslutningene skal følges opp, kan oppfølgingen føre til ulike regnskapspraksiser ved de forskjellige enhetene.

## Kapittel 3 - Metode

### 3.1 Innledning

I dette kapittelet presenterer vi vitenskapelig tilnærming og valg av metode. I delkapittelet intervju, finnes det informasjon om intervjuene og rekruttering av informanter. Videre presenterer vi dokumentstudier, kvalitet i forskningen, og forskningsetikk.

### 3.2 Vitenskapelig tilnærming

"Slik vitenskapen studerer verden, studerer vitenskapsteorien vitenskapen", slik starter Nyeng (2004, s. 53) sitt kapittel om vitenskapsteori. Dette er i følge Nyeng (2004) en teori om en teori, en metavitenskap, som studerer egenskapene ved forskning både som sosialt fenomen og som kunnskapskilde. Å definere hva som legges i ordet "verden" er viktig før det forsøkes å studere den. Læren om ontologi kan være til hjelp her. Begrepet ontologi har gresk opprinnelse og betyr "slik ting faktisk er" (Jacobsen 2005). Jacobsen (2005) forklarer at det er vanskelig, for ikke å si umulig å komme frem til en omforent forståelse av hvordan verden virkelig ser ut. Flere ulike syn på hvordan verden ser ut, vanskeliggjør arbeidet med å innhente informasjon om verden. Her kommer vi inn på epistemologi. Jacobsen (2005) forklarer at epistemologi betyr "læren om kunnskap". Nyeng (2004) sier at epistemologi handler om hvilke type kunnskap vi vurderer som relevant, og mulig om de økonomiske "forholdene" vi mener finnes. Nyeng (2004) ender opp med å si at "metode" er den fremgangsmåten vi vurderer som korrekt for å framskaffe disse dataene. Fra dette vurderer vi det som at ontologi, epistemologi og metode har tette bånd, og bør bli sett i sammenheng med hverandre.

Innenfor menneskeforskning må forskerne ta et valg når det gjelder vitenskapsteori, de må slutte seg til en positivistisk, empirisk tilnærming eller en hermeneutisk, fortolkende tilnærming. Det at hermeneutikken er en fortolkende tilnærming, betyr at den benekter eksistensen av det positivismen vurderer som lovmessigheter innenfor menneskevitenheten. Målet med denne oppgaven er ikke å avdekke lovmessigheter, men å bidra til en økt forståelse av hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere i offentlig sektor gjør, når de skal ta eller følge opp beslutninger. Dette tatt i betraktning, er en hermeneutisk tilnærming

naturlig for vår oppgave. Ved å intervjuere flere ulike ledere fra oppvekstsektoren vil "bildet" av hvordan hverdagen i denne spesifikke sektoren er, bli mer helhetlig. Samtidig vil intervjuene med representanter fra andre sektorer, styrke oppgaven, siden likheter og forskjeller på tvers av sektorene kan studeres. Samtidig gir dette et bedre bilde av Luster kommune som helhet.

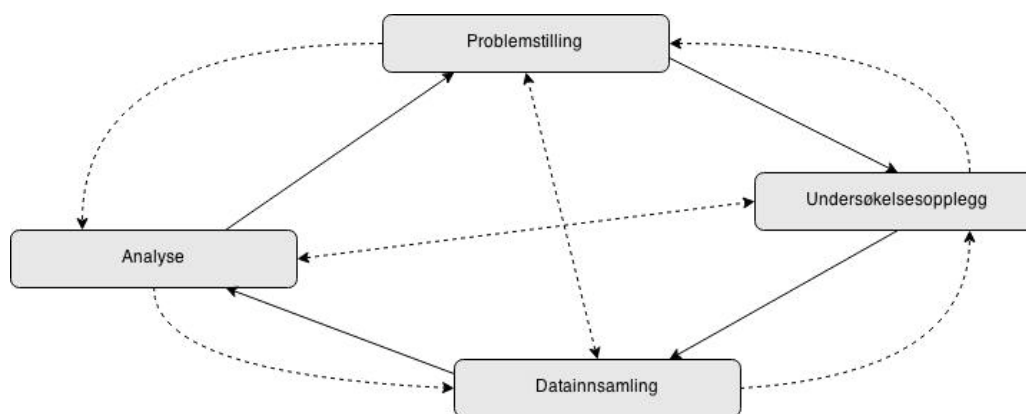
### 3.3 Valg av metode

*"Metode betyr planmessig fremgangsmåte. Men det finnes ikke én planmessig fremgangsmåte som passer for alle forskningsspørsmål"* (Nyeng 2004, s. 187). Før forskningsmetode velges, må hvilken type data som skal samles inn klargjøres. Dette vil bli studert i kommende underkapittel.

#### 3.3.1 Kvalitativt eller kvantitativt forskningsdesign

Ringdal (2007) sier at vi kan skille mellom to typer forskningsdesign, kvantitativ og kvalitativ metode. Kvantitativ metode baserer seg på talldata og spørreskjemaer, mens kvalitativ metode baserer seg på tekstdata som anskaffes gjennom intervju, observasjon og dokumentstudier. Jacobsen (2005) beskriver den store forskjellen mellom tall og ord, ved graden av åpenhet. Kvalitativ metode er en åpen metode der forskeren forsøker å legge så få føringer som mulig på informanten. Informasjonen blir strukturert og satt i kategorier først etter at den er samlet inn. Dette gir oss informasjon som informanten selv finner relevant (Jacobsen 2005).

Fordeler ved kvalitativt design er ifølge Jacobsen (2005) at det legger få begrensninger på hva informanten kan svare. Selv om det finnes en problemstilling som skal belyses, kan denne måtte endres underveis i prosessen siden kvalitativt forskningsdesign er interaktivt. Dette skjer fordi intervjuer kan komme inn på temaer forskerne ikke hadde forutsett, og endrer måten forskerne har tenkt på. Hvordan Jacobsen (2005) fremstiller den kvalitative undersøkelsesprosessen som en interaktiv prosess, kan studeres i figur 4.



Figur 4 "Den kvalitative undersøkelsesprosessen som en interaktiv prosess" (Jacobsen 2005)

Jacobsen (2005) påpeker at den naturlige gangen i prosessen går fra problemstilling, til undersøkelsesopplegg og videre til analyse. Poenget er at prosessen er åpen, den kan endres underveis, og man kan måtte gå frem og tilbake i prosessen. Det finnes også ulemper ved et slikt design. For det første er det ressurskrevende i form av at grundige intervjuer tar lang tid. Når tid er en begrensning må man nøye seg med færre informanter enn det som kanskje er ønskelig, noe som kan føre til redusert generaliserbarhet. For det andre, kan det være vanskelig å finne ut om informanten er representativ for andre enn seg selv. For det tredje vil kvalitative undersøkelser ifølge Jacobsen (2005), som regel ha problemer med den eksterne gyldigheten. Andre problemer med kvalitative undersøkelser kan være at det forekommer problemer med tolkningen fordi: informasjonen er rik på innhold, det kan være vanskelig å strukturere innsamlet data, forskerne kan overse viktige elementer, forskerne kan komme for nær og blir fanget av det han/hun studerer, og fleksibiliteten kan bli et problem siden forskerne aldri trenger å si seg helt ferdig (Jacobsen 2005).

Siden vi er åpne for å finne ut ting vi i utgangspunktet ikke er på jakt etter, vil et kvalitativt design være å foretrekke. Vi ønsker å utvikle en intervjuguide, og veilede informanten inn på temaer vi ønsker å vite mer om. Det er viktig å veilede informanten slik at sjansen er større for å samle inn relevant data, men samtidig må informanten få snakke så fritt som mulig om temaene vi kommer inn på. I forbindelse med vårt tema om regnskapsbruk i praksis, kan det også være vanskelig å få noe ut av kvantitativ forskning, som for eksempel kunne tatt sikte på å tallfeste i hvilken grad regnskapsinformasjon blir brukt. En fare ved slik forskning i denne sammenheng, kunne vært at vi endte opp med mange svar der informanten svarte at han/hun ikke brukte regnskapsinformasjon, fordi informanten selv ikke var klar over det. Slike aspekter kan vi luke ut ved å ha mulighet til å stille oppfølgingsspørsmål, og tolke et rikere

sett med data. Vi er altså ute etter å forstå hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger i praksis. Som Tjora (2012) forklarer, tar kvalitativ forskning sikte på å forstå det vi forsker på, altså en induktiv (eksplorerende og empiridrevet) fremgangsmåte. Dette er grunnen til at en kvalitativ studie blir naturlig i sammenheng med vår oppgave.

### **3.4 Intervju**

Ved kvalitativ forskning er det i følge Tjora (2012) tre hovedformer for datainnsamling, disse er observasjon, intervju og dokumentstudier. De formene som ble valgt i vår oppgave er dybdeintervjuer, og dokumentstudier som presenteres i 3.5. I følge Tjora (2012) er det dybdeintervju som oftest brukes når meninger, holdninger og erfaringer skal studeres. Siden oppgaven søker en forståelse av hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger i praksis, så vil dybdeintervju være hensiktsmessig. Observasjoner kunne også bidratt til et mer utfyllende datamateriale, men tidsbegrensning og avstanden fra studiested til kommunen som ble undersøkt, gjorde det vanskelig for oss å gjennomføre observasjoner i vår oppgave.

#### **3.4.1 Rekruttering av informanter**

For å få et helhetlig bilde av hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger i ulike kommunale enheter var det naturlig for oss å få med ledere på ulike nivåer i kommunen, samt forskjellige sektorer. Dette valgte vi for å finne ut om ulik erfaring og bakgrunn kan ha påvirkning på hva som karakteriserer regnskapsmessige vurdering ledere gjør. Oppgaven vår tar sikte på å belyse regnskapsbruk i praksis. Det blir derfor viktig å velge ut informanter som med høy sannsynlighet benytter seg av en eller annen form for regnskapsinformasjon.

Luster kommune har ledere på to ulike nivå, stabsenheter på et nivå og tjenesteenheter på nivået under. I vår oppgave ble det gjennomført intervjuer med tre ledere på overordnet nivå og ni intervjuer på med ledere på underordnet nivå. I oppvekstsektoren ble de gjennomført flere intervjuer, siden denne sektoren har mange toppledere. Totalt ble det gjennomført 12 intervjuer i mars 2015. En oversikt over intervjuene er presentert i tabell 1.



<b>N</b>	<b>Stillingsbeskrivelse</b>	<b>Kode</b>	<b>Lengde</b>	<b>Dato</b>
1	Leder oppvekst	LO1	60 minutter	02.03.15
2	Leder oppvekst	LO2	57 minutter	03.03.15
3	Leder oppvekst	LO3	58 minutter	03.03.15
4	Enhetsleder	EL1	62 minutter	04.03.15
5	Overordnet leder	OL1	68 minutter	04.03.15
6	Enhetsleder	EL2	41 minutter	05.03.15
7	Leder oppvekst	LO4	54 minutter	06.03.15
8	Enhetsleder	EL3	51 minutter	06.03.15
9	Leder oppvekst	LO5	57 minutter	09.03.15
10	Leder oppvekst	LO6	46 minutter	09.03.15
11	Overordnet leder	OL2	70 minutter	10.03.15
12	Overordnet leder	OL3	57 minutter	11.03.15

Tabell 1 Oversikt over informanter

### 3.4.2 Intervjuer og intervjuguide

For å komme i kontakt med Luster kommune, tok vi først kontakt med en bekjent som jobber i kommunen. Deretter ble det opprettet kontakt med en overordnet leder som viste interesse for prosjektet, og ga ”tillatelse” til å kontakte ulike ledere på ulike organisatoriske nivå, for å høre om de kunne stille til intervju. Det ble avtalt tidspunkt og møtested via telefon, og alle fikk tilsendt e-post med generell informasjon, der vi blant annet fortalte at det var ønskelig å bruke båndopptaker under intervjuet. Ingen motsatte seg dette, og alle informantene ble informert i forkant av intervjuene at båndopptakeren ble startet. Vi informerte også om tidsrammen til intervjuet slik at potensielle informanter fikk en forståelse av hvor mye tid de måtte sette av. Av 15 personer som var aktuelle til intervju, kunne 12 stille. En av informantene som ikke kunne stille, var bortreist i perioden intervjuene ble gjennomført, en ga beskjed til vår kontaktperson at det var uaktuelt å være med, og med den siste informanten måtte vi avlyse intervjuet da det dukket opp en mulighet til å intervju en ekstra overordnet leder. Siden vi hadde intervjuet flere av kollegaene til informanten vi avlyste med, men ikke hadde så mange overordnede ledere, mener vi at det var viktig å prioritere den nye informanten.

Alle intervjuene ble gjennomført på informantenes arbeidssted, der begge forskerne og informant var til stede. Intervjuguiden med oversikt over hvilke spørsmål som skulle stilles ble sendt ut noen dager på forhånd for å unngå at informantene skulle bli overasket, og kanskje mindre villige til å gi utfyllende svar. Dette ga også informantene muligheten til å forberede seg. Siden informantene ble intervjuet i trygge omgivelser og var kjent med

spørsmålene på forhånd, vurderer vi det som at dette bidrar til et rikere datamateriale. Ut i fra svarene vi fikk, virker det som alle informantene i større eller mindre grad hadde tatt seg tid til å lese over spørsmålene på forhånd.

I forkant av intervjuene ble det som nevnt utarbeidet en intervjuguide, denne kan studeres i vedlegg 1. Intervjuguiden ble forankret i oppgavens teori, med håp om å få svar som kunne belyse problemstillingen. Med tanke på hvordan informantene kan ta beslutninger, ble spørsmålene sortert i en del som omhandlet beslutninger som krever informasjonsinnhenting, og en del for erfaringsbaserte beslutninger. Spørsmålene og de transkriberte intervjuene ble utarbeidet på nynorsk. Årsaken til dette er at nynorsk blir benyttet som målform i Luster kommune, dette medfører også at sitatene i empirikapittelet gjengis på nynorsk.

Det ble sjelden en slavisk following av intervjuguiden. Noen informanter svarte på flere spørsmål når samtalen kom i gang, mens andre var i en stilling som gjorde at visse spørsmål var mindre aktuelle for dem. Dette vurderer vi som naturlig da vi intervjuet ledere ved ulike enheter, med ulik erfaring, ansvarsområder og kompetanse. Som ferske intervjuere merket vi også at flyten i intervjuene og den frie samtalen ble lettere å oppnå når vi hadde gjennomført de første intervjuene. Selv om det ble gjennomført flere testintervjuer på forhånd, måtte vi gå over hvem som skulle si hva etter de to første intervjuene var gjennomført. Dette for å få enda bedre flyt i intervjuene.

Intervjuene ble i henhold til Tjora (2012), inndelt i tre faser med oppvarmings-, refleksjons- og avrundings spørsmål. Under oppvarmings spørsmålene ble det spurt etter ansettelsestid, tidligere erfaring og om informantene hadde andre verv. Denne fasen varte i 2-3 minutter og kan bidra til å skape trygghet hos informanten da disse spørsmålene ikke krever noe refleksjon (Tjora 2012). I refleksjonsfasen, skal forskeren prøve å få informantene til å reflektere rundt og gå i dybden på ulike temaer som omhandler problemstillingen. Det er ønskelig å stille spørsmål som gjør at informanten kan snakke seg gjennom intervjuguiden på egen hånd (Tjora 2012). Det var forskjellig fra informant til informant når det gjaldt hvor mange oppfølgingsspørsmål de trengte for å gi utfyllende svar. Noen informanter snakket seg gjennom flere spørsmål uten at vi trengte å komme med oppfølgingsspørsmål, mens andre informanter trengte mer informasjon før de følte seg komfortable til å svare. I noen tilfeller måtte vi komme med eksempler på hva vi mente med spørsmålet. Disse eksemplene hadde vi tenkt ut på forhånd for å skape minst mulig forvirring blant informantene, men også for oss

selv. På forhånd hadde vi bedt informantene ta sine egne forutsetninger, noe vi vurderer som en grobunn for forskjellig tolkning og refleksjoner. Dette ble gjort for å kunne fange opp informasjon som vi ikke nødvendigvis var ute etter, men som likevel er interessant for oppgaven.

I avrundingsfasen er poenget å lede oppmerksomheten bort fra refleksjonsfasen. Det normaliserer situasjonen mellom intervjuere og informanter, som ikke kjenner hverandre og som normalt ikke vil dele så mye informasjon med hverandre (Tjora 2012). Avrundingen av intervjuene ble gjort ved å si hva som kom til å skje videre med dataene fra intervjuet. De ble fortalt at det skulle transkriberes, og senere sendes tilbake til informantene for gjennomgang. Vi valgte å gjøre dette, for at informantene skulle få en mulighet til å komme med kommentarer til intervjuene. Ingen av kommentarene førte til at vi måtte endre empirikapittelet.

### 3.5 Dokumentstudier

I denne oppgaven ble det også benyttet dokumentstudier. I følge Tjora (2012) er dokumenter ofte brukt som bakgrunnsdata, eller tilleggsdata som forskere benytter i tillegg til observasjon og intervjuer. Dokumentene som ble benyttet i denne oppgaven er flere av årsrapportene til Luster kommune, samt en rapport som ble utarbeidet i forbindelse Luster kommunes femtiårsjubileum. Årsrapportene ble funnet og lastet ned fra hjemmesidene til kommunen, der de ligger tilgjengelig for alle. Fra årsrapportene ble det hentet ut informasjon om kommunen, organisasjonsstrukturen ble kartlagt, og utviklingen til kommunen ble studert. I rapportene er det blant annet informasjon om utviklingen av hver enkelt sektors økonomiske situasjon, folketallsutvikling, og informasjon om kommunens overordnede økonomi. Rapporten om Luster kommunes femtiårsjubileum ble også funnet på nettsidene til kommunen, og denne rapporten ble benyttet til bakgrunnsbeskrivelse. Utfordringen med bruk av dokumenter, er at de ofte er laget og benyttet til et annet formål enn det forskeren har. Det er viktig å være bevisst på at dokumentene brukes til å analysere problemstillingen, og ikke til sin opprinnelige funksjon (Tjora 2012).

### 3.6 Kvalitet i forskning

I henhold til Tjora (2012) er det viktig å benytte seg av tre kvalitetskriterier når det gjennomføres kvalitativ forskning: pålitelighet, gyldighet og generaliserbarhet.

#### 3.6.1 Pålitelighet

Påliteligheten til oppgaven sier noe om forskernes egen posisjon og bakgrunn, kan påvirke forskingsarbeidet. Tjora (2012) forklarer at innen kvalitativ forskning, vil fullstendig objektivitet være en umulighet. Han seier videre at forskerens engasjement i det som forskers på vil være en ressurs, så lenge det kommer frem av oppgaven hva engasjementet befatter. Det er viktig å få frem om forskerne har tidligere kjennskap til informantene, eller om forskerne har unik kunnskap som kan ha påvirket tilgangen til forskningsfeltet, utvalget, og eventuelt resultatet (Tjora 2012).

Vår bakgrunn har påvirket hvilken kommune som ble valgt i oppgaven, siden dette er begge forskernes hjemkommune. Dette vurderer vi ikke som pålitelighetsvekkende da problemstillingen er like aktuell i Luster kommune, som i andre kommuner. Når det gjelder å få tilgang til forskningsfeltet, har vår kjennskap til en person som arbeider i kommunen vært med på å gi oss tilgang. Vi vurderer dette som en ressurs, men samtidig kan forskningsresultatene ha blitt påvirket av vår personlige bakgrunn. Det kan være at informantene hadde vært mer lukket med forskere som ikke har kjennskap til kommunen, samtidig som det vil være lettere for oss å forstå eksempler som informantene kommer med. Det kan også være at informantene holdt tilbake på grunn av vår bakgrunn, og ga oss mindre informasjon enn vi kunne fått om vi ikke hadde personlige bånd til kommunen.

Vår opplevelse av intervjuene og informantene, var at de åpnet veldig opp, og følte seg avslappet i intervjusituasjonen. Dette kan ha med vår personlige bakgrunn å gjøre, og forhåpentligvis har dette ført til at vi har fått data utenforstående ikke ville fått.

Grep som å sende intervjuguide i forkant kan også være med på å styrke påliteligheten, da dette kan gjøre informantene ”tryggere”. Det at informantene ikke blir overrasket, kan redusere faren for usikkerhet og reservasjon. En fare ved å sende ut spørsmålene på forhånd, kan være at svarene har blitt ”forhåndsprogrammert”. Bruk av båndopptaker er et verktøy som

kan bidra til at forskningen er pålitelig, siden dette gir mulighet til å sitere informanter direkte (Tjora 2012).

### 3.6.2 Gyldighet

Gyldigheten til forskningen knytter seg i følge Tjora (2012) til om vi faktisk finner svarene på spørsmålene vi stiller. Videre knytter Tjora (2012) gyldigheten til forskningen opp mot å forske i samhandling med aktuelle teorier og perspektiver, samt tidligere forskning. Det er viktig å sammenstille egen forskning med funn fra tidligere forskning på samme felt, og deres konklusjoner.

Vårt utvalget av informanter fra ulike nivå og med ulike ansvarsområder, gir oss informasjon om vurderinger fra flere hold. Hadde vi bare forsket på ett nivå eller en type enhet, kunne gyldigheten til oppgaven blitt redusert fordi variasjonen i regnskapsvurderinger ikke ble fanget opp på en god nok måte. For å øke gyldigheten til funnene våre, kunne vi gjennomført intervjuer med alle de ulike sektorlederne i kommunen. Igjen spiller tiden en viktig rolle, tidsbegrensningen fører til at oppgaven må avgrenses, og prioriteringer må gjøres. Likevel vil vi påstå at gyldigheten er bedre enn om vi bare forsket på en sektor.

### 3.6.3 Generalisering

Tjora (2012, s. 222) definerer generaliserbarhet som følger: *”Generaliserbarhet er en undersøkelses gyldighet utover de tilfeller som har vært utforsket”*. Ved å intervjuer tolv ulike ledere på flere nivå, med ulike ansvarsområder, og ulik beslutningsmyndighet, har vi intervjuet et variert utvalg av ledere i Luster kommune. Disse lederne blir et utvalg for alle lederne i Luster kommune, og det er kun mulig å snakke om en moderat generalisering siden ikke alle lederne i Luster kommune ble intervjuet. Andre informanter kunne gitt andre svar, men samtidig viser empirien noen fellestrekk blant lederne i Luster kommune når det gjelder regnskapsmessige vurderinger. Vi kan ikke påstå at regnskapsvurderinger foregår på nøyaktig den måten vi beskriver det i vår oppgave. Likevel vurderer vi utvalget som godt nok, til å gi et bilde av hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere gjør, i denne aktuelle kommunen.

### 3.7 Forskningsetikk

Når det forskes på menneskers jobbforhold, gjør vi et ”innbrudd” i deres offentlige sfære (Jacobsen 2005). Utgangspunktet for forskningsetikken i Norge er informert samtykke, krav på privatliv, og krav på å bli korrekt gjengitt. Disse vil vi nå presentere, og diskutere i lys av denne oppgaven.

Informert samtykke handler om at informantene skal delta frivillig, og den frivillige deltagelsen skal være basert på at informantene vet om gevinster og farer som den frivillige deltakelsen kan medføre (Jacobsen 2005). Våre informanter ble kontaktet per telefon der de ble gitt informasjon om oppgaven, og spurt om de ville delta. Ingen ble tvunget til å svare ja, og en mail med informasjonen som ble gitt i telefonsamtalen, ble sendt til informantene etter at de takket ja. Informantene har fått lovnader om å være anonyme, noe som bidrar til å redusere farer ved svar informantene måtte gi. Selv om vi først kontaktet en overordnet leder og fikk navn og telefonnummer fra denne personen, oppfattet vi ikke at det hadde vært kontakt mellom den overordnede lederen og informantene som takket ja. Dette gjør at informantene mest trolig ikke opplevde noe press fra overordnede ledere til å bli med i oppgaven. Informantene fikk generell informasjon om oppgaven, og spørsmålene ble sendt ut på forhånd. På denne måten fikk informantene mulighet til å sette seg inn i eventuelle ulemper og fordeler. Det ville vært umulig å gi informantene full informasjon, samtidig ville dette mest trolig fått informantene til å tilpasse sine svar (Jacobsen 2005). Vi har ingen grunn til å anta at informantene ikke forstod hva de var med på. Likevel vurderer vi at valget om å la informantene være anonyme, har bidratt til at flere har takket ja, og redselen for å si noe ”galt” ble mindre.

Alle spørsmålene, med unntak av oppvarmingsspørsmålene handlet om hva informantene gjør på jobb. Vi kan dermed slå fast at vi samler inn informasjon i en mer offentlig enn privat sammenheng (Jacobsen 2005). Faren for å bryte privatlivets sfære oppstår når informantene kan identifiseres ut fra oppgavens datamateriale, noe som spesielt er et problem i kvalitative studier som opererer med et lavt antall informanter (Jacobsen 2005). Vi har i oppgaven valgt å utelate opplysninger om hvor lenge informantene hadde vært i stillingen. Grunnen til dette er at disse opplysningene i lag med sektoren informantene arbeider i, kunne gjort det mulig å identifisere informantene. Vi har også valgt å gruppere informantene, slik at ingen grupperinger har mindre enn tre informanter. Ikke-anonymitet oppstår når det er mulig å

koble spørreskjema og informant (Jacobsen 2005). Vi ga informantene muligheten til å lese gjennom en transkribert versjon av intervjuene. Intervjuene ble nummerert, og kunne pares mot en liste med informantenes navn. Da informantene var ferdige med å lese gjennom intervjuene, ble listen over informanter og nummer fjernet, i tillegg til at intervjuene kun eksisterer i skriftlig form. Bortsett fra forskerne, er det ingen som kan koble de enkelte intervju til informantene, og forskernes vurdering er at prosjektet ikke trenger å meldes til Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste.

Når det gjelder riktig presentasjon av data, skal vi i den grad det er mulig forsøke å gjengi resultater i riktig sammenheng (Jacobsen 2005). Det vil uansett bli vanskelig å presentere data i nøyaktig den sammenheng den ble hentet inn i, om det skal være mulig må vi presentere rådata (Jacobsen 2005). Fullstendig gjengivelse er et ideal, og selv om det aldri kan oppnås, bør det etterstrebes (Jacobsen 2005). Forskere skal ikke presentere resultat som er tatt ut av sammenheng, for å argumentere for noe informanten helt klart ikke har ment (Jacobsen 2005). Juks med data for å få de til å passe studien må ikke forekomme og er i strid med alle forskningsmessige prinsipper, resultater fra alle undersøkelser bør derfor leses med en viss skepsis (Jacobsen 2005). Vi har redusert i overkant av 90.000 ord til oppgavens empirikapittel. Det er etter beste evne forsøkt å beholde hver informants svar i den sammenheng svarene ble gitt, og data har blitt gruppert der det virket hensiktsmessig å gruppere data. Sitatene som presenteres i oppgaven er hentet fra den sammenheng de er presentert i, og vi har til en hver tid etterstrebet å presentere datamateriale så nøyaktig som mulig. Det legges likevel vekt på at oppgavens forskere har behandlet datamaterialet, og andre forskere kunne valgt å gruppere datamaterialet på en annen måte.

## Kapittel 4 – Empiri

I dette kapittelet presenteres Luster kommune, hvor alle informantene arbeider. Etter bakgrunnsbeskrivelse, er resten av kapittelet delt inn i to deler, som tar sikte på å presentere all innhentet empiri. De to delene beskriver henholdsvis vurderinger ledere gjør når de skal ta og følge opp beslutninger. Delkapitlene er delt inn i underkapittel som beskriver oppgavens funn.

### 4.1 Bakgrunnsbeskrivelse

I dette delkapittelet skal Luster kommune og de ulike sektorene vi har studert, presenteres. Vi ønsker å danne et bilde av dagens situasjon i kommunen. Det blir presentert økonomiske tall som viser hvor godt sektorene ”treffer” budsjettene sine, antall årsverk og hvor store totalbudsjett sektorene har. Slike tall bidrar til å beskrive de ulike ledernes kontekst, og skape en forståelse av hvordan hverdagen deres ser ut. Informasjon om kommunen som helhet presenteres for å skape en forståelse av hvordan kommunen opererer, og hvilke resultat de kan vise til.

Luster kommune er valgt som oppgavens forskningsobjekt. Kommunen er den 15. største i landet basert på areal, og har 5118 innbyggere (Årsrapport 2014). Luster kommune ble opprettet i 1963 da de daværende kommunene Luster, Hafslo og Jostedalen ble slått sammen til en ny og arealmessig stor kommune. Ved kommunesammenslåingen viste det seg at kontekst og økonomi hadde mye å si for at de tre forskjellige kommunene stilte seg positive (Hoel og Roll-Hansen 2013). I artikkelen ”Luster kommune 50 år” av Hoel og Roll-Hansen (2013) forklarer de at kraftinntektene til kommunen, bidro til at den nye ”storkommunen” kunne beholde en desentralisert struktur. Dette var avgjørende for å holde de interne spenningene i den geografisk spredde kommunen, i sjakk. Siden den gang har Luster kommune valgt å beholde en desentralisert struktur. Dette innebærer ni ulike skoleenheter, der den største skolen har 230 elever, mens den minste har 5 elever (Årsrapport 2014). Kommunen har òg tre sykehjem spredt rundt i forskjellige bygder (Årsrapport 2014).

I årsrapportene til Luster kommune, blir det lagt frem en oversikt som viser over- eller underforbruk ved de ulike sektorene. Ved å studere årsrapportene fra 2008-2014, har vi laget



en oversikt for de ulike sektorene som er representert i oppgaven. Oversikten viser prosentvis avvik fra oppsatte budsjett.

<b>Avvik fra de oppsatte budsjettene</b>							
Positive tall = prosentvis underforbruk							
Negative tall = prosentvis overforbruk							
Sektor/år	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Administrasjon	37,7	8,7	21	7	1	12	12
Oppvekst:							
: Barnehage	6,1	10,3	23	5	2	1	-1
: Grunnskole	0	-1,2	3	2	5	2	0
Pleie/omsorg	-3,3	-1,8	-1	-5	-3	1	3
Tekniske tjenester	-5,8	18,8	8	-4	-4	-12	-12
Kultur	0,1	1,1	7	12	1	0	-3

Tabell 2 Avvik fra budsjett. Årsrapport (2008; 2009; 2010; 2011; 2012; 2013; 2014) – egenprodusert

Fra tabell 2 kan man se at visse sektorer ”treffer” bunnlinjen bedre enn de andre.

Oppvekstsektoren blir delt opp i barnehage og grunnskole. Denne sektoren har det største budsjettet i kommunen per 2014, noe som blir illustrert i tabell 3. Barnehage har de siste fire budsjettperiodene hatt lave avvik. I 2010 var årsaken til et prosentvis underforbruk på 23 prosent, en stor statlig overføring (Årsrapport 2010). Grunnskolen er også et område med små avvik fra budsjettene. Det var kun i 2009 at det ble et lite prosentvis overforbruk i forhold til budsjetterte rammer (Årsrapport 2009).

Sektor	Årsverk/representanter 2014	Budsjett 2014 (i tusen kr)
Administrasjon	22,9	kr 31 133
Oppvekst:	188	kr 123 616
- Barnehage	69,36	kr 34 841
- Grunnskole	118,7	kr 88 775
Pleie/omsorg	178	kr 118 993
Teknisk tjenester	50,1	kr 11 711
Kultur	3	kr 21 019

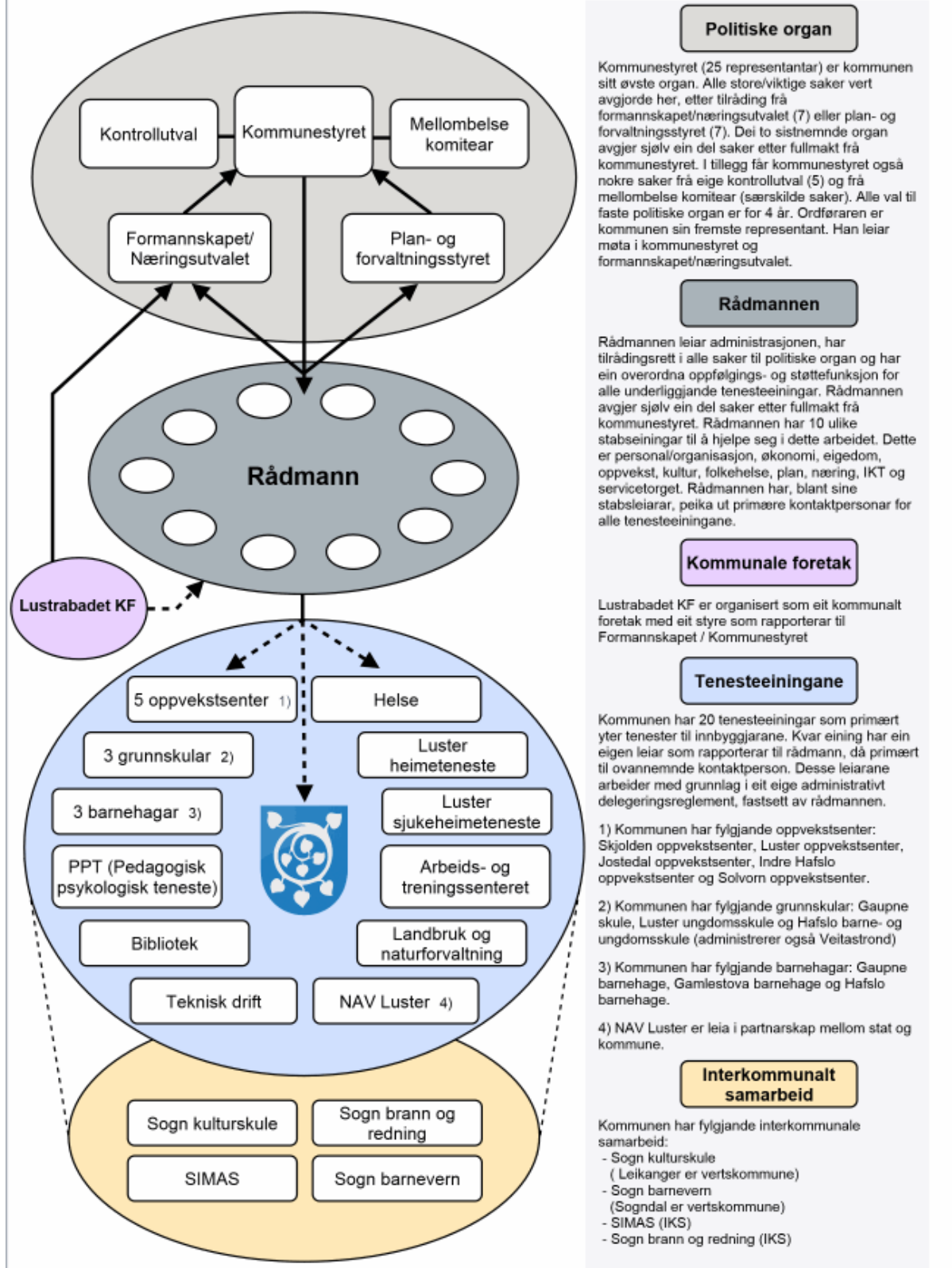
Tabell 3 Årsverk og budsjett (Årsrapport 2014) – egenprodusert

Pleie- og omsorgssektoren har et gjennomgående lavt avvik, men i perioden 2008-2012 var det et prosentvis overforbruk. De siste to årene har sektoren derimot holdt budsjettene, og kan vise til et lite prosentvis underforbruk. Kultursektoren har også et gjennomgående underforbruk. Det er kun i 2014 det ble brukt mer enn de oppsatte budsjettene, noe som forklares med at det ble gjennomført forskuttering av midler.

Tekniske tjenester er et område som har hatt et prosentvis overforbruk de siste fire budsjettperiodene. Avvikene i 2014 blir forklart med blant annet mindre inntekter enn forventet, større vedlikeholdskostnader, og andre uforutsette hendelser (Årsrapport 2014). I årsrapportene blir det også lagt frem en KOSTRA-sammenligning av driftskostnader ved de ulike sektorene. Her kommer det frem at Luster kommune ligger over både fylkes-, og landsnivået når det kommer til netto driftsutgifter per innbygger, ved stort sett alle sektorene i 2014 (Årsrapport 2014).

Befolkningsutviklingen i Luster har de siste årene vært positiv. Fra 1.1.2008 til 1.1.2015 har folketallet økt med 248 personer. Veksten tilsvarer en prosentvis økning på 5,1% (Årsrapport 2014). Dagens valgte kommunestruktur er å være en 2-nivå kommune. Dette betyr at det er valgt en flat lederstruktur. Det er ingen ledernivåer mellom rådmann og enhetslederne. Rådmannen er høyeste administrative leder i kommunen (Årsrapport 2014), I Figur 5, kan organisasjonsmodellen til Luster kommune studeres. I utgangen av 2014 hadde kommunen 470 årsverk, fordelt på om lag 600 ansatte (Årsrapport 2014). Luster kommunes driftsinntekter, var i 2014 på 479 millioner, noe som var en økning fra 475 millioner året før. Kommunen hadde i 2014 et netto driftsresultat på 6,2 millioner. Dette er en nedgang fra 8,7 millioner i 2013. Samme år var samlet kraftrelaterte inntekter 122 millioner, noe som var en reduksjon på 7 millioner fra 2013 (Årsrapport 2014).

## Luster kommune - organisasjonsmodell



Figur 5 "Organisasjonskart for Luster kommune" (Årsrapport 2014)

## 4.2 Vurderinger når lederen skal ta beslutninger

Kommende underkapitler tar sikte på å presentere forskjellige karakteristika ved regnskapsmessige vurderinger, når ledere skal ta beslutninger.

### 4.2.1 Lederne synes godt nok, er tilstrekkelig

Flere ledere gir uttalelser som tilsier at de ikke tar beslutninger som maksimerer kommunens nytte, men at de velger det alternativet som er godt nok for ledernes enhet. LO 1 opplyser om at enhetens ansatte ikke legger seg opp i informantens beslutninger, så lenge de er fornøyd med tingenes tilstand. EL 3 forklarer at alt bør i utgangspunktet gjøres med best mulig kvalitet, men noen ganger må man si at godt nok, er godt nok. Vi tolker empirien som at de finansielle rammene informantene får tildelt, er årsaken til at de stopper ved handlinger de anser som gode nok. Alle informantene forklarer at de finansielle rammene er stramme. Oppgaver som i utgangspunktet ikke er tatt hensyn til i budsjettet, kan bli tildelt fra overordnede ledere uten at det følger med ekstra ressurser. Selv om kommunen skal kutte utgiftene, tyder datamaterialet på at det alltid er noe å bruke pengene på om enheten har penger til overs ved årets slutt. Det er en holdning om at ”alt går i sluket”, noe som vil si at pengene blir tilbakeført til kommunens overordnede økonomi, om det er penger igjen. LO 5 siteres på følgende:

*”Om eg går 500.000 kroner i pluss, så går det i sluket for å sei det slik, i kommunen”*

Leder oppvekst 5

Alle informantene vi har snakket med poengterer at de arbeider ut i fra at bunnlinjen skal være rundt 100 prosent, noe som vil si at regnskapet er i null ved regnskapsperiodens slutt. Informantenes utsagn tyder på at det tas beslutninger om innkjøp i en periode, som ikke nødvendigvis hadde blitt tatt om de kunne ”spart” penger til neste regnskapsperiode.

En annen regnskapsmessig vurdering som kan påvirke beslutningene i kommunen, er strukturen til oppvekst- og pleie/omsorgsektoren. Strukturen gjør at det finnes mange skoler, barnehager, og omsorgssenter på få innbyggere. Fra EL 3 får vi høre at det kanskje er feil å drive så dyrt når det ikke er nødvendig, og at politikernes følelser og valgstrategi spiller inn

når strukturspørsmål diskuteres. LO 5 forklarer også at strukturspørsmålet dreier seg mye om politikk, og OL 3 kommer med følgende utsagn:

*”Det har jo vorte teke opp frå meg og rådmann nokre gonger, om å sjå på det, men stort sett har politikarane sagt niks. Det er jo to ting som nærast er heilage, struktur og eigendomsskatt, men ok, det dukkar opp at heile tida, for når ein har pressa økonomi så må ein etter kvart kanskje byrja å sjå på det”*

Overordet leder 3

Våre informanter gir alle svar som underbygger tankegangen om at beslutningstakere ikke nødvendigvis tar valg som er optimale. Flere informanter støtter lokale virksomheter, selv om de påpeker at de mest sannsynlig kunne spart penger på å gjøre innkjøp andre steder. Dette påvirker budsjettene deres, men de lokale innkjøpene blir likevel gjennomført. OL 2 forklarer at underordnede ledere ikke nødvendigvis gjør lokale innkjøp for å støtte opp om arbeidsplasser, men informantene vektlegger i større grad det ”enkle” fremfor å gjøre innkjøp fra leverandører utenfor ”bygdegrensene”. Et sitat fra LO 2 tyder på at det ikke hentes inn informasjon om hvordan leveranser fra andre aktører ville foregått:

*”Me gjer som me vil, me har snakka om det, sånne storinnkjøp, ..., dei ligg jo ikkje inne på e-handel (lokal leverandør), men me støttar dei sjølv om me sikkert kunne fått det billigare ein annan plass”*

Leder oppvekst 2

I motsetning til OL 2 som uttaler at det å støtte ”private” arbeidsplasser ikke nødvendigvis er en grunn til å gjennomføre lokale innkjøp, vurderer LO 2 det som viktig å støtte lokale forhandlere for å bevare arbeidsplasser. I tillegg tyder det på at informasjon fra leverandøren påvirker forholdet:

*”Me tenker no at me støttar arbeidsplassar og, ..., Der kjenner me folka, det er voldsomt greitt. Dei gir jo uttrykk for at dei er voldsomt avhengig av oss og, for me brukar jo mange hundre tusen der så”*

Leder oppvekst 2

Oppsummert tyder det på at våre informanter ikke foretar regnskapsmessige vurderinger for å optimalisere kommunens ressursbruk. Empirien kan antyde at informantene føler et samfunnsansvar, noe som kan karakterisere regnskapsvurderinger de gjør.

#### 4.2.2 Ledernes erfaring fører til raskere vurderinger i beslutningssituasjonen

Alle informanter uavhengig av sektor og nivå, har erfaringer som hjelper dem til å ta raske beslutninger. Datamaterialet antyder at informantene også tar beslutninger uten å fysisk sjekke regnskapsinformasjon i situasjoner der lederen kan basere beslutningen på erfaring. EL 2 forklarer at informantens erfaring fører til andre beslutninger enn det informantene i utgangspunktet har fått beskjed om å gjøre:

*”Altså, om me skal gjera eit tiltak, lat oss sei at me har fått ein million til tiltak på x-antall plassar, så ser du at dette bør eg gjera på ein anna måte, og det blir dyrare, då berre kuttar du tiltaket ein plass og gjer det skikkeleg ein annan plass”*

Enhetsleder 2

Det som går igjen, og som alle forholder seg til, er bunnlinjen. OL 3 uttaler at lederne, uavhengig hvilken sektor de er fra, skal forholde seg til denne. Dette kan medføre at regnskapsposter ikke nødvendigvis gir et riktig bilde av hvordan driften i enheten er. LO 1 sier at det ikke brukes energi på å gå inn i regnskapet og endre tallene, men om det brukes 20.000 kroner for mye på en post, må det stå igjen 20.000 kroner på en annen.

*”Dei får ei ramme, og det er den nederste linja som betyr noko”*

Overordnet leder 3

Noen ledere deler opp og vurderer ulike aktiviteter uavhengig fra hverandre, noe som antyder at de har flere mentale kontoer. EL 2 forklarer at beslutninger om ressursbruk på noen hundre tusen, går greit å svare ja eller nei på uten å innhente mer informasjon. Men det kommer an på hvilke tiltak pengene skal brukes til. LO 3 forklarer at informantene har flere mentale kontoer, som gjør at informantene lettere kan spare inn på noen av postene i regnskapet. LO 3 hevder at mange har noe å hente på å vurdere de ulike regnskapspostene på en slik måte. LO 5 opplyser om at budsjettet ligger i bakhodet til enhver tid, og da vet informantene hvor mye

ressurser som er tilgjengelig. I tillegg forklarer LO 5 at en tommelfingerregel som brukes ved enheten, er at 2/3 av budsjettet skal være igjen til påske. LO 6 gir et eksempel på hvordan mentale kontoer kan vurderes i beslutningssituasjoner:

*”Det er ofte på utstyr, då veit eg på ein måte potten, og så veit eg kva som er kjøpt og ikkje kjøpt”*

Leder oppvekst 6

Oppsummert antyder empirien at det i hovedsak er bunnlinjen som er en mental konto hos lederene, og ledere i alle enheter benytter seg av bunnlinjen når de trenger å ta raske beslutninger. I tillegg kan størrelsen på ressursbruket bli vurdert opp i mot den totale potten enheten har tilgjengelig. Noen ledere har på eget initiativ satt seg mer inn i, og bruker mer tid på de ulike postene i regnskapet.

#### **4.2.3 Regnskapsinformasjon blir vurdert når ledere vil påvirke beslutninger**

Informantene fra oppvekstsektoren legger stor vekt på at de må forklare seg i tertialrapport 1 (heretter T1), eller tertialrapport 2 (heretter T2), om de overskrider oppsatt budsjetttramme eller vil søke om ekstra midler. Flere informanter forklarer at dette går ut på å skrive så ærlig som mulig om hvorfor det var viktig å overskride budsjetttrammene. LO 1 forklarer at det i hovedsak dreier seg om å ”forsvare” seg i T1 og T2 når man har brukt for mye ressurser. LO 2 opplyser også at informantene må forsvare eventuelt overforbruk av ressurser.

LO 2 sier at det er vanskelig å presentere sparetiltak siden de ansatte er vant med å få de ressursene som trengs, siden kommunen lenge har hatt gode kraftinntekter. LO 3 bruker blant annet elevtall for å argumentere for nedskjæringer i budsjettet, som i verste fall fører til at noen mister jobben sin. I tillegg forklarer informanten at kroppsspråk kunne vært brukt på en bedre måte for å underbygge meninger, og få ansatte med seg i beslutninger om ressursbruk.

*”Eg er berre ærleg eg. Eg pyntar sjeldan på det. Eg berre seier det som det er, og så går det som regel gjennom”*

Leder oppvekst 4

LO1 forklarer at overordnede ledere tidligere har presentert beslutninger om sparing på en positiv måte, og siden gått tilbake på lovnadene:

*”I fjor sa en overordna leiar at dei som var flinke å spara, at dei kunne få overført midlar (til neste år). Men så fann personen vel ut at, altså, det er alltid nokon einingar som går i minus og nokon som går i pluss, så treng han den plussen til å jamna ut, så han tok det tilbake”*

Leder oppvekst 1

Det er forskjellig syn på om det faktisk går an å få med seg ”sparte” midler over til neste budsjettår. LO 4 og OL 2 forklarer at det er mulig å få overført en del av eventuelle sparte midler, men at det må kunne begrunnes på en god måte. På den andre siden forklarer LO 1, LO 3, LO 5, og OL 3 alle at sparte midler går tilbake til kommunen, eller ”sluket” som mange omtaler det som. Selv om det er noe ulike syn, er det i hovedsak lagt opp til at hele budsjettrammen skal brukes.

LO 4 er ut i fra våre intervjuer, den informanten som er mest bevisst på å presentere beslutninger på bestemte måter til både over- og underordnede ledere. Informanten bruker mye muntlig samtale, og i møter med underordnede gis det litt informasjon, med mål om at ansatte skal ta beslutningen selv.

*”Det er berre å gi noko lite, ..., så tek dei beslutninga sjølv, utan at eg treng å ta den”*

Leder oppvekst 4

Videre opplyser informanten om at det bevisst velges ut ansatte som får regnskapsinformasjon før andre, fordi disse fort kan motsette seg beslutninger om de blir overasket. LO 4 er også bevisst på å ikke bruke negativitet for å få ansatte til å bidra.

*”Eg seier aldri at det berre er ei avdeling som bidreg, men eg rosar den avdelinga, og seier at ”de har vore kjempeflinke”, ikkje noko i forhold til dei andre. Og så byrjar dei andre å tenke, at ja, alle vil ha skryt, slik at det blir noko positivt. Neste gong vil me ha og”*

Leder oppvekst 4

Presentasjon av beslutninger skjer på alle nivå i kommunen, fra overordnede ledere til underordnede ledere, og fra underordnede ledere til deres ansatte. OL 2 forklarer at statistikk



er noe som brukes til å få flest mulig til å melde seg på kurs som tilbys. I tillegg til slik statistikk er OL 2 klar på å opplyse om hvem som betaler kursene, dette fordi informanten hevder at flere vil delta om de ikke trenger å betale selv. OL 3 forklarer at det i samråd med rådmann kan argumenteres for tiltak de vurderer som gode, for å få gjennomslag hos politikere. Informanten forklarer at det skapes en tyngde bak regnskapsvurderinger som er gjort, når flere er enige. EL 4 bruker også mye regnskapstabeller og statistikk for å få informasjon frem på en god måte. EL 2 forklarer at det skriftlige er mest ovenfra og ned, og det dreier seg da om økonomiplan og budsjett. Innad i enheten kommuniseres regnskapsinformasjon i større grad muntlig. EL 1 forklarer at språket brukes aktivt for å få andre til å forstå og bli enig i regnskapsvurderinger, for eksempel i forbindelse med reduksjon av utdelte ressurser:

*”Det går jo veldig mykje på, ”eg forstår kva du meiner”, ”eg skjønner veldig godt akkurat det der”, og ”det kan eg langt på veg vera enig i”, då er du kommen langt”*

Enhetsleder 1

Oppsummert viser empirien at alle informantene presenterer beslutninger på forskjellige måter, for å få støtte fra over- og underordnede ledere. Informantene forklarer at ærlighet er viktig i de to rapportene T1 og T2, for da blir regnskapsvurderingene nesten uten unntak godkjent. Flere bruker tabeller og fakta fra regnskapet når de bygger opp under beslutninger som tas. Det er også noen som vurderer språkets innvirkning på de ansatte, og mer eller mindre bevisst går inn for å endre dette for å få ”godkjennelse” for vurderinger som er gjort.

#### **4.2.4 Ledere skjuler informasjon for å få tatt beslutninger**

Sitat fra våre informanter tyder på at 5 av 6 fra oppvekstsektoren kan ha skjult, eller kan komme til å skjule informasjon, mens 1 av 3 fra de andre enhetene kan ha gjort, eller kan komme til å gjøre det samme. Vi finner ingen tegn på at de overordnede lederne skjuler informasjon for å få tatt beslutninger.

Når intervjuene kom inn på ressursene som var igjen ved årets slutt, virket det som flere var villige til å ”spekulere” med disse. LO 2 forklarer at det gjøres overslag i desember, og om det er penger igjen så brukes disse. LO 1 sier derimot at det var før om årene at det ble gjort

innkjøp i desember, og at det da ble kjøpt inn etter hva enheten ville ha, og ikke pris. LO 1 forklarer videre at overordnede ga beskjed om at bunnlinjen gjaldt, så om det var 200.000 kroner igjen i desember ble disse brukt på det som passet dem, uavhengig av hvilke poster det stod igjen penger på. Videre forklarer LO 1 det at informanten selv valgte å tolke det på denne måten, uten at informanten vet om det var ment slik. LO 4 forklarer hvordan innkjøpsvanene til lederne kan ha endret seg:

*”Det som var litt før, var at einingane spara heilt til desember, og så kjøpte me inn til den store gullmedaljen, og det ser ikkje heilt, eg brukar peng heile året”*

Leder oppvekst 4

Det virker som at det er enighet blant informantene i oppvekstsektoren, om at innkjøpsavtaler ikke alltid trenger å følges. Det er blant annet to leverandører av skoleutstyr som nevnes av alle. LO 5 forklarer at innkjøpsavtalene ikke har den utslagskraften for deres enhet, og at sidesporene som tas, tas med god grunn. Videre forklarer LO 5 at det er vanskelig å være lojal mot nye avtaler når det var en del produkter i den gamle avtalen de var veldig fornøyd med. LO 2 sier også at avtalene ikke alltid blir holdt:

*”Me har samkjøpsavtalar å forhalde oss til. Det er ikkje alltid eg gjer det for å vera ærleg”*

Leder oppvekst 2

Det er lite som tyder på at informantene er redd for konsekvenser ved å velge alternative løsninger. LO 3 forklarer at det er forskjell på å kjøpe enkeltting og classesett fra leverandører man ikke har avtaler med. Enkeltkjøp kan lettere aksepteres fra overordnede ledere, men det legges også til grunn at alle ikke kan begynne med dette, for da vil det nok bli slått ned på. Fra LO 2 får vi vite at overordnede har tilgang til alle regningene som viser hvor informanten handler fra. Likevel virker det ikke som innkjøpene fra konkurrerende bedrifter får konsekvenser for lederne. LO 3 forklarer at man kan unngå konsekvenser så lenge ikke alle underordnede ledere kjøper fra konkurrentene:

*”I utgangspunktet er det ikkje dei store summane når me gjer det, men om alle byrjar å gjere det, så vil det nok det ja”*

Leder oppvekst 3

At det er lettere å be om tilgivelse enn tillatelse, er noe flere av informantene fra oppvekstsektoren uttaler. Informanter forklarer at eventuelle innkjøp de gjør, må forklares. Informantene forteller at det som regel ikke vil komme tilbakemelding på det som rapporteres til kommunen, og det får heller ikke konsekvenser. Fra LO 4 får vi vite at det av og til gjøres ting som informanten strengt tatt ikke har lov til, men informanten er ikke så redd for å bruke penger. LO 4 uttaler at det som regel gis tilgivelse for høy ressursbruk så lenge det kan argumenteres for at det var nødvendig:

*”Det som eg veit då, og kanskje ikkje alle, er at Luster kommune er ein stor kommune, og eg veit at eg kan gå nokre hundre tusen i minus, men så går kanskje x antall andre einingar i pluss. Summa samarium så veit eg at det ikkje er noko problem, og det er sjeldan me får noko påpeik”*

Leder oppvekst 4

LO 4 utdyper også at det er viktig å ikke si ifra om alle vurderinger som tas. Ressurser har tidligere blitt brukt på samme måte i mange år, men når noen gjør kommunen oppmerksom på ressursbruken, kan den bli stoppet.

*”Så var det nokon som uheldigvis spurde om me kunne bruka pengane ”sånn og sånn”, og så kom jo det opp, og då vart det nei. Då stoppa det for alle. Det er noko med det å vera litt smart. Når dei får eit konkret spørsmål, då må dei svara, og når dei seier nei så gjeld det alle”*

Leder oppvekst 4

Det kan virke som at vurderinger av regler og avtaler som finnes i kommunen, i flere sammenhenger avgjør hvilke beslutninger lederne velger å ta. LO 4 velger å ikke være så rigid, men ta valg ut i fra det som passer enheten. LO 2 lar de ansatte ta mange av valgene, og forklarer at øynene lukkes når det gjelder hvem det handles fra og hvor mye ressurser som brukes. LO 1 forklarer at noe bare bestilles, og det går på lojalitet, men lojaliteten er ikke alltid til kommunen og deres avtaler.

*”Eg trur dei beslutningane eg gjer er innanfor det som er lovleg, og eg prøver å bruka det frie handlingsrommet mitt. Kanskje litt for godt nokon gonger”*

Leder oppvekst 5

De overordnede lederne forklarer at underordnede lederne har frihet innenfor sine respektive handlingsrom, men som OL 3 forklarer handler dette i hovedsak om å plassere- og omplassere midler i budsjettet. Fra OL 2 får vi vite at informanten ikke har noe med innkjøpsavtaler å gjøre, og om det er noen som skal kontrollere dette, er det økonomiavdelingen. På spørsmål om han er klar over at det for eksempel er mulig å søke opp firmaer kommunen ikke har avtaler med, og handle fra disse i det web-baserte innkjøpsprogrammet, svarer OL 2 følgende:

*”Då trur eg nokon tek seg til rette. Malen er å følgje dei oppsette avtalane”*

Overordnet leder 2

Oppsummert så tyder det på at ledere i oppvekstsektoren i noen sammenhenger er tilbøyelige til å skjule informasjon, også i forbindelse med ressursbruk. Så lenge ressursbruken ikke får altfor stor påvirkning på regnskapet. Som regel vurderer de ikke sine egne handlinger som ”feil” fordi de velger å tolke føringer, eller bruke handlingsrommet på en måte de vurderer som innenfor kommunens regelverk. I andre tilfeller er det for oss åpenbart at handlingene er, og oppfattes som ”feil” av lederen, men så lenge de ikke blir oppdaget fortsetter de å ta samme beslutning. Underordnede ledere opplever at overordnede ledere ikke gir tilbakemelding. I samtalene vi har med overordnede ledere, kommer det frem at ansvarsfordelingen er uklar. At oppvekstleder og økonomiavdeling har ansvar for henholdsvis regnskapet til lederne, og oppfølging av regnskapet kan bidra til dette.

#### **4.2.5 Tilknytning til regnskapet påvirker regnskapsvurderinger**

Tilknytningen informantene i Luster kommune har til regnskapet varierer. Uttalelsene viser at interessen rundt regnskapet og nytten de vurderer at regnskapet har, også kan variere fra informant til informant. OL 3 uttaler at det er et behov for å gjøre det så enkelt som mulig for underordnede ledere å bruke regnskapsinformasjon, slik at det ikke blir noe som bare ”må” gjøres sent på kvelden etter at all annen jobb er gjort. LO 4 og LO 5 kan antas å være de to lederne i oppvekstsektoren med størst interesse for regnskapsinformasjon. De ser muligheter, og skulle helst hatt større frihet til å gjøre som de vil med ressursene. Samtidig kommer det uttalelser fra LO 1 og LO 2, som tilsier at økonomi ikke er deres hovedinteresse, og at det ikke var på grunn av økonomi de ble ledere i oppvekstsektoren. LO 5 beskriver sitt syn på rammeverket og regnskapsinformasjonen på følgende måte:

*”Eg er jo veldig oppteken av budsjett og tal, og eg vil egentleg berre ha ein kronesum, eg vil bestemme alt sjølv. Eg er nok ein kontrast frå dei andre oppvekstleiarane de har prata med, eg likar å sitje å få ei ramme og leike med tal sjølv. Eg set opp postane og reknar ut og ser kor mykje eg har til rådighet på dei forskjellige. Sjølv om me har eit fritt spelerom so ville eg hatt eit mykje større handlingsrom enn me har i dag. Eg ser moglegheiter og er inne å sjekkar budsjettet og veit at eg var heilt i balanse når eg var ferdig med fjoråret”.*

Leder oppvekst 5

Ledernes varierende bruk av regnskapsinformasjonen kan komme av ulik kompetanse. OL 1 beskriver hvordan kompetanseforskjeller kan finne sted i kommunal sektor:

*”(…) det har med kulturen som det offentlege Norge har hatt når det gjeld tilsetting. Ein skulesjef skulle vera pedagog sant, og ein helsesjef skulle helst vera lege eller sjukepleiar. Poenget er at du blandar fag og, altså den faglege bakgrunnen med den forventninga som ein har til styring, og det er ikkje lett. Ein har ein leiardel som krev kompetanse, og kanskje unik kompetanse”.*

Overordnet leder 1

Selv om de fleste informantene vurderer bunnlinjen, kan informantenes ulike tilknytning til regnskapet føre til at de kan ha ulik tolkning, og ulik bruk av budsjetttrammene sine. LO 4 og LO 5 er som nevnt de to lederne i oppvekstsektoren med størst interesse for regnskapsinformasjon, og kan tolke budsjetttrammene på andre måter enn resten av lederne.

*”Det er jo klart at han som var her før meg var tidleg ute med å sjå heile linja og sjå litt annleis på den enn mange andre. Han kjøpte inn noko produkt, og då vart det eit himla rabalder, men det dei konkluderte med var at han ikkje hadde gjort noko gale, han hadde funne midlar i sitt budsjett til å gjere det, og det sto alle andre fritt til å gjere og”.*

Leder oppvekst 4

I tillegg blir det nevnt av LO 1 at ansvaret for å ta regnskapsmessige vurderinger ligger hos dem, og om de har saker som de absolutt vil ha i gjennom så kan de gjøre dette.

*”(...) men for å ta eit eksempel så var det ei konflikt der ein tidlegare rektor som insisterte på nokon innkjøp som var tre gonger dyrare enn dei som eigendomsavdelinga meinte rektoren skulle kjøpa. Personen nekta å gi seg, og det var tungt for dei å svelge, men det var personen som bestemte. Personen var budsjettansvarleg for dette, så eigendomsavdelinga hadde ikkje noko dei skulle ha sagt sidan dei ikkje har økonomisk myndigheit, men er på ein måte rådgjevarar”.*

Leder oppvekst 1

Oppsummert viser empirien at de forskjellige lederne har forskjellige syn på hva regnskapet kan brukes til. Interessen og kompetansen varierer, noe som kan ha betydning for hvilke muligheter informantene vurderer at de har. Det kan virke som at informantene med kompetanse og interesse for regnskapet har sterkere tilknytning til regnskapet, og skulle ønske de hadde større handlingsfrihet.

#### **4.2.6 Rapporter benyttes til forankring av beslutninger**

EL 1, EL 2 og EL 3 uttaler at T1 og T2 er et verktøy som brukes til vise hvordan enhetene ligger an med hensyn til ressursbruk. LO 6 uttaler at rapportene også kan brukes som et kommunikasjonsverktøy der det er mulig å be om ekstra bevilgninger som trengs for å opprettholde driften, eller forklare avvik fra det opprinnelige budsjettet.

*Me har jo tertialrapportar, me skal jo rapportere om korleis det ligg an. Me skal rapportere uansett om det er innanfor rammene eller om ein går utanfor.*

Enhetsleder 1

Eksempel på beslutninger som må forankres i T1 og T2, er beslutninger der informantene må be om ressurser utover de oppsatte budsjetttrammene. Slike situasjoner nevner LO 1, LO 3, LO 4, LO 6 og EL 3 at de har opplevd. Oppfattelsen av hva ”må ha” beslutninger kan innebære varierer blant de ulike informantene. LO 1, LO 3, LO 6, og EL 3 refererer til at de er lovpålagt å bruke ressurser i visse sammenhenger, og derfor må de bruke midler de ”ikke” har. LO 4 forklarer at ekstra dyre investeringer som ikke er lovpålagte, begrunnes i at avdelingen ”må” gjøre investeringen for å sikre fremtidig drift. ”Må ha” beslutninger fører til at ressursbruk øker, og lederne søker om ekstra ressurser i T1 eller T2.

*”...Det blir brukt meir når det for eksempel flyttar ein ny unge til bygda som er rullestolbrukar, og kjem midt i året utan at du har fått planlagt. Då går det veldig mykje ressursar, og du veit at budsjettet kjem til å sprekke. Likevel kan du ikkje la vere å gjere det, og då må du melde inn. Når alle einingar har meldt inn blir budsjettet revidert, og så blir det lagt på igjen. Då ser ikkje prosenten din så galen ut likevel sidan du har fått ei ekstra løyving.”*

Leder oppvekst 1

Informantene trekker også frem en, eller flere andre faktorer enn budsjetttrammeverket de forholder seg til når en beslutning skal forankres. LO 1 og LO 2 nevner kvalitet, service og støtte av lokalt næringsliv som viktige faktorer når de tar beslutninger. EL 2 og OL 2 trekker frem kvalitet, mens LO 3, LO 6, EL 1 og OL 3 trekker frem at det er viktig å støtte lokalt næringsliv i forbindelse med ressursbruk.

*”Men me er ikkje så firkanta, me handlar jo mykje lokalt og, sjølv om me har avtalar, det er ein matbutikk i Jostedal som leverar mjølk til skulen, sjølv om me har avtale med Tine om å levera sant...”*

Overordnet leder 3

EL 2 og LO 1 uttaler at de er klar over at fokuset på kvalitet kan bidra til økte kostnader. LO 1 sier at denne regnskapsvurderingen blir vurdert opp i mot hvor lang levetid varene har, og dermed kan det ”lønne” med et høyt engangsutlegg.

*”Det kan henda at du hentar inn prisar på varer som ikkje er heilt like, at ein tek det som er dyrast fordi det vil vara i fleire år. Sånn som møblane på personalrommet kostar ganske mykje, men me kunne visa til at dei varar i uendeleg mange år. Det er bedre å kjøpa dyrt og av god kvalitet, enn å kjøpa billeg og kasta dei etter nokon år”*

Leder oppvekst 1

OL 2 trekker frem kraftinntekter som årsak til at det er lett å fokusere på kvalitet i Luster kommune. Informanten nevner at det er et fokus på kvalitet også i nærliggende kommuner, men at det er mye mer krevende. Dette argumenterer informanten for ved å peke på at de nærliggende kommunene ikke har tilgang til kraftpenger, og derfor må de jobbe mer med effektivisering av ressursbruk for å holde kvaliteten oppe. Luster kommune fokuserer på en

desentralisert struktur. OL 2 trekker frem at skoler og sykehjem er meget viktige for å opprettholde bygdesamfunnene til kommunen. Samtidig er OL 2 klar over at det får konsekvenser for regnskapsmessige vurderinger, fordi kostnadene ved den desentraliserte strukturen er høye. Holdningene informantene har til den nåværende strukturen er delt. EL 3 hevder at det er verdt å vurdere om strukturen kunne vært annerledes, og derav spare mer enn ved å kutte litt over hele linja. OL 3 trekker frem at det er to ting som er veldig viktig i kommunepolitikken, det er struktur og eigendomsskatt. Ved å opprettholde strukturen som den er, vil det påvirke budsjetttrammene underordnede ledere får utdelt. LO 3 sier følgende:

*”(...) og Luster kommune er i ein særstilling i forhold til økonomi, har vore, og vil vere eigentleg. Og med skulekrinsen, med so mange skular me har. Me har ni einingar. Hadde det vore færre einingar og større, so hadde ein og hatt større moglegheit for å standardisere. For eksempel korleis me legg opp timeplanane. Men det ynskjer me ikkje, sjølvsagt (færre og større skular)”*

Leder oppvekst 3

Oppsummert kan tertialrapportene sies å være et forankringsverktøy for informantene når de må bruke mer ressurser enn de har i budsjetttrammene sine. Kvalitet, service og støtte av lokale næringsvirksomheter blir også tatt med i vurderinger, og kan være med på å forklare beslutninger om ressursbruk. Lederene er klar over at de opererer i en struktur som er kostbar, men de fleste ønsker å opprettholde strukturen for å sikre fremtiden til småbygdene.

#### **4.2.7 Informantene har mulighet til å gjøre regnskapsvurderinger**

OL 3 forklarer at alle enhetsledere kan ta beslutninger innenfor sine egne budsjetttrammer, og at budsjetttrammene er laget ut i fra data kommunen har hentet inn om forskjellige faktorer som påvirker de aktuelle enhetene. Informanten forklarer at lederne har mulighet til å sjonglere innenfor budsjetttrammene de er tildelt:



*”Einingsleiarar legg inn budsjetta i systemet, så lagast det rammer. Dei får ei ramme, og det er den nederste linja som betyr noko. Den lagast ut i frå ei forventa utvikling, både med prisstigning, aktivitetsendring og slike ting. Sånn at budsjetta deira er på ein måte styrt frå oven, ..., for å sei det litt flåsete, ein skule kan velje om ein vil bruke ramma på lærarar eller pizza, og det er på ein måte deira pedagogiske ansvar å bruke midlane innanfor den utgitte ramma.”*

Overordnet leder 3

Oppfattelsen av hvor stor frihet informantene har til å ta beslutninger, varierer. LO 1 forklarer at enheten har brukt de ressursene de har brukt ved årets slutt, og ingen kan gjøre noe med dette. Fra LO 3 får vi høre at budsjettene ikke er store nok til at de kan sjonglere innenfor dem, mens LO 1 sjonglerer for å få bunnlinjen til å gå i null. EL 1 forklarer at det er veldig fritt, og at innholdet i enheten blir laget av informanten selv. Samtidig påpeker EL 1 at det hadde vært ønskelig med større frihet, fordi ting endrer seg fort, og det tar ofte lang tid å søke om ekstra midler som trengs for å reagere på endringer. I tillegg er EL 1 usikker på om noen faktisk følger opp søknader som blir sendt inn. LO 5 påpeker at friheten ikke nødvendigvis er så stor som de overordnede lederne vil ha det til:

*” Så er det ei utfordring i min jobb, at eg ikkje får den friheita. Så lenge eg er lojal mot budsjettet, og kan dokumentere år etter år at eg har vore lojal, då skjønar ikkje at eg ikkje får full friheit. Det er mi meining, andre føler kanskje ei tryggheit med at det sit andre og kontrollerer”*

Leder oppvekst 5

LO 1 påpeker at flere av lederne i kommunen har liten erfaring. LO 2 sier at det ikke har blitt gitt opplæring i hvordan systemene skal brukes, men erkjenner at det er mulig å ringe til ansatte i kommunen som har denne kunnskapen for å spørre etter hjelp. Likevel forklarer informanten at det blir mye prøving og feiling på egen hånd. Uttalelser fra LO 2 tyder på at det mangler opplæring om hvorfor, og hvordan det skal posteres.

*”Vikarbudsjettet vårt er alltid mindre enn det me brukar, ....., men det er jo litt fordi eg må prioritera andre ting, eg kunne jo sett alle pengane mine der, men det kan eg jo ikkje gjera:”*

Leder oppvekst 2

Alle informantene vi har vært i kontakt med har ansvar for sin egen budsjetteramme. To av lederne på overordnet nivå har også ansvar for andres budsjetterammer. OL 2 ytrer at det kanskje vil bli gitt mer frihet til enhetslederne, men dette er en lang prosess siden økonomisystemet er tungrodd. Flere av lederne bruker derimot tillit og ansvar som verktøy for å skape eierskap, enighet og endre tankesettet til ansatte når det gjelder regnskap. EL 3 har flere avdelingsledere under seg, disse har stor myndighet til å selv gjøre regnskapsmessige vurderinger. Oppvekstlederne lar ansatte selv vurdere regnskapsinformasjon, og ta beslutninger i større eller mindre grad. De av oppvekstlederne som er rektorer, har skolefritidsordning. Der er styreren for skolefritidsordningen selv ansvarlig for et eget budsjett. Vaktmestere er også ansvarlig for innkjøp, men oppvekstlederne er ansvarlig for vaktmesterbudsjettet. Fra LO 2 får vi høre at vaktmestertjenester ofte deles mellom enheter, og det hender regelmessig at vaktmesteroppgaver må utføres av informanten selv. Videre forklarer LO 2 at de da ikke kan ta ressurser fra vaktmesterposten i budsjettet og plassere penger andre steder, for denne posten er ”låst”. LO 4 gir sine ansatte ansvar for innkjøp, og skaper bevissthet rundt regnskapet:

*”I år har eg delt ut x-antall kroner, eg har laga eit skuggeregnskap, det går på innkjøp og sånt, sånn at når det kjem seljarar på besøk så ser dei kor mykje det kostar.”*

Leder oppvekst 4

Videre forklarer leder oppvekst 4 at:

*”Dei skal få ein del erfaringar med summen dei har fått, og så dreg eg kanskje inn at, mest sannsynleg dreg eg det inn at innan 1-2 år, men det er for å gi dei nokre erfaringar. I tillegg får dei eit eigarforhold til det, og det å vera smart med pengane.”*

Leder oppvekst 4

Uttalelser tyder på at ansattes erfaring avgjør om de får ansvar for regnskapsmessige vurderinger og beslutninger. LO 2 opplyser om at ansatte som har spesiell kunnskap innen visse felt, kan bli sendt for å gjøre innkjøp på vegne av enheten. LO 1 sier at ansatte har myndighet til å bruke mer ressurser når erfaringen tilsier at rimelige produkter ikke holder mål. Et eksempel som blir gitt er at de kjøper produkter fra selgere som kommer innom og ikke fra selskap kommunen har samarbeidsavtaler med, selv om produktene fra selgerne er mye dyrere.

*”Sist gang sendte eg ein av dei ansatte, for eg har ikkje alltid kontroll på det, så eg spurte om ho kunne reisa å snakka med han. Ho spurde kor mykje ho kunne handla for, og eg svarde at det finn dykk ut av. Og så kom ho igjen og sa ”me handla for”, og eg svara, ”ja viss det er det du treng så”. Så det er voldsom økonomisk friheit altså”*

Leder oppvekst 2

Det er ikke alle som har hatt like vellykkede erfaringer med å gi ansatte muligheten til å vurdere regnskapsinformasjon. LO 3 klargjør at ledere i noen tilfeller har ”brent seg” på å være for snille. Dette har ifølge LO 3 skapt forskjeller i hvordan ledere opererer fra enhet til enhet, der noen har vanskelig for å delegere oppgaver, og andre gir ansatte mulighet til å vurdere og bestemme selv.

Oppsummert viser empirien at muligheten underordnede ledere har til å vurdere regnskap og ta beslutninger kan anses god, men kun innenfor budsjetttrammene. Fra overordnede ledere virker det som at enhetslederne har stor frihet, men enhetsledere oppfatter at de ikke har stor nok frihet. Det virker som at underordnede ledere har lettere for å gi sine ansatte muligheten til å selv gjøre vurderinger.

### **4.3 Vurderinger når lederen skal følge opp beslutninger**

Kommende delkapittel inneholder karakteristika av regnskapsmessige vurderinger, ledere gjør når de skal følge opp beslutninger.

#### **4.3.1 Lite tilbakemeldinger vanskeliggjør oppfølging av beslutninger**

Flere av oppgavens informanter opplever ingen tilbakemelding på regnskapsmessig informasjon de sender til kommunen. LO 1 forklarer at det ikke kommer tilbakemelding når det er god budsjettkontroll, noe som vil si at lederne holder seg innenfor budsjetttrammene som er gitt. Det kommer heller ikke tilbakemelding når det er budsjettoverskridelser. Fra LO 3 får vi vite at ”tabber” gattes over uten at det blir gjort noe nummer ut av det, men lederne kan ikke fortsette å gjøre de samme tabbene over lengre perioder. EL 1 har aldri opplevd at noen har ”plukket på” det som blir gjort, informanten vurderer det som at rapportene som sendes til overordnede ledere i kommunen, ”forsviner”. LO 5 forklarer at det er lite

tilbakemelding, og er usikker på om noen i hele tatt følger opp rapportene enhetslederne sender til sine overordnede.

Fem informanter fra oppvekstsektoren og en informant fra en annen sektor snakker om tilbakemeldinger i forbindelse med tertialrapporteringer. EL 1 forklarer at det ikke kommer tilbakemelding på enhetens økonomiske resultat, og LO 4 forklarer at informanten sjelden får noen tilbakemelding på noe av det som rapporteres i forbindelse med beslutninger informanten har tatt om ressursbruk. LO 1 og LO 2 sier at de også rapporterer om ressursbruk, men det kommer ingen tilbakemelding.

*”Eg har ikkje fått kjeft, ..., Eg har heller ikkje fått skryt, men det hender at rådmann seier ”oppvekst har synt god budsjettdisiplin”, og når han er fornøgd betyr det at me har brukt altfor lite, då har me spart.”*

Leder oppvekst 1

Den generelle holdningen blant oppvekstlederne er at all ressursbruk blir godtatt så lenge de holder seg innenfor budsjettrammene som er gitt, men det får verken positive eller negative konsekvenser om lederne henholdsvis leverer positive eller negative resultat. LO 5 svarer følgende på spørsmål om det kommer tilbakemelding på argumenter som brukes for å begrunne ressursbruk ovenfor kommunen:

*”Nei, det er lite. Så eg veit ikkje om det er så veldig mange som ser på det. Det er ikkje mitt problem, men eg tenkjer at det er heller lite.”*

Leder oppvekst 5

Blant to enhetsledere og en oppvekstleder, er det ikke en oppfattelse av fraværende tilbakemeldinger. De to enhetslederne har begge tett dialog med rådmann, økonomisjef, eller begge. EL 3 opplyser om at det rapporteres en gang hver måned til rådmann eller assisterende rådmann, i tillegg til en egen kontaktperson. EL 2 forklarer at rådmann har god kjennskap til stillingen som informanten innehar, og at det er god dialog dem i mellom. Blant overordnede ledere sier OL 1 at informanten diskuterer tett med rådmann, og den samme informasjonen får vi fra OL 2, og OL 3. OL 1 skaper et godt bilde av hvordan kommunikasjonen med rådmann og økonomisjef foregår:

*”I vår kommune så er det veldig åpent, åpen dør, ”knock on the door”.”*

Overordnet leder 1

LO 3 skiller seg noe fra de andre enhets- og oppvekstlederne ved å klargjøre at personalavdelingen kontaktes når det er spørsmål om økonomi og regnskap. I tillegg opplyser informanten om at kollegaer som regel kontaktes når det er utfordringer ved enheten. Det kommer ikke frem av intervjuene om de andre lederne benytter seg av dette.

OL 1 som ikke har direkte overordnet ansvar over de resterende informantene i denne oppgaven, forklarer at veldig mange av beslutningene som tas er kontrollert av forskjellige reglement. I tillegg har rådmann en viktig kontrollerende funksjon. I samtale om hvem som har ansvar for å følge opp innkjøpsavtaler forklarer OL 2 at det ikke er hans bord, uten at det kommer frem hvem som har ansvaret for dette. OL 3 forklarer hvordan budsjetttrammene fungerer som en kontrollmekanisme for beslutningene:

*”Me har tross alt denne budsjettstyringa her, det er jo politikarane som har vedtatt det her, og me skal bruka så og så mykje midlar på dei ulike sektorane, og då blir det på ein måte veldig tett budsjettstyring”*

Overordnet leder 3

Alle informantene informerer om samlinger de deltar på i løpet av året. På tvers av sektorene er det ledersamling to ganger i året, og i oppvekstsektoren har de internsamlinger. Samlingene har en sakliste som gjennomgås. Gjennomgående forklarer informantene at det er lite fokus på den enkeltes ressursbruk, og den økonomien som blir diskutert i møtene er stort sett forklaring av sparetiltak. I tillegg gis det informasjon om spesielle situasjoner som har oppstått, og som har ført til spesielle ressursfordelinger.

Oppsummert antyder empirien at mangel på tilbakemelding, kan føre til at ledere i oppvekstsektoren vurderer oppfølging av beslutninger som mindre viktig. Lederne i oppvekstsektoren opplever generelt lite tilbakemeldinger, mens våre andre informanter ikke nødvendigvis har den samme oppfattelsen.

### 4.3.2 Erfaring og ledernivå påvirker oppfølging av beslutninger

OL 1 viser til en utvikling i bruken av kontrollsystemer i de kommunale enhetene. Fra overordnet nivå og nedover vil tidsfrister og rapporteringskrav være med på å styre handlingene til de som får midler.

*”Me set fristar for når ting skal vera ferdig, og rapporteringsfristar var nærast ukjendt på 80-talet. Då var det om å gjera å bruke mest mogleg pengar, og enkelte vart sløv med kontrollen, og så såg du at nokon vaks på ureieligheit, juksa litt med dugnadsrimar. No er det motsett, det er veldig stramt, og oppfølginga av kommunen si finansielle medverknad er tilsvarande streng”.*

Overordnet leder 1

På underordnet nivå, kan uttalelser fra LO 1 og LO 5 tyde på erfaring med regnskap og budsjett kan føre til forenklinger når det gjelder å skaffe seg oversikt over økonomien. Informantene bruker regnskapsinformasjon og visse nøkkeltall som et verktøy for å få en oversikt over hvordan enheten ligger an økonomisk. Samtidig blir nøkkeltallene brukt som en indikasjon på hvordan tidligere beslutninger har påvirket budsjettet, og hvordan resten av året kan bli med tanke på ressursbruken hittil i året. Det kommer frem at alle enhetsledere skal kjøre budsjettkontroll hver måned, slik at de vet hvor mye de har igjen i kroner og ører. Kun LO 1 og LO 5 uttaler at de faktisk gjør dette for å skaffe seg en oversikt over økonomien.

*”...Eg er alltid inne den 12.kvar måned, for då er lærarlønningane køyrt, det er då me verkeleg ser forskjellane, og so har eg slike jukselappar, slik at om eg ser at eg har brukt meir enn so og so mange prosent, om lag 8% per måned so ser eg korleis eg ligg an økonomisk”*

Leder oppvekst 1

LO 5 uttaler at det blir benyttet en form for nøkkeltall i budsjettet for å skaffe seg oversikt over økonomien. Her blir det nevnt at to tredjedeler av budsjettet bør være igjen til påske. Dette er basert på tidligere erfaringer, som har vist at det kan bli utfordringer om ressursbruken er høyere enn 1/3 av den totale budsjetttrammen. Oppsummert kan empirien tolkes som at erfaring med bruk av budsjetter, kan føre til forenklinger og bruk av nøkkeltall til å følge opp ressursbruk.

### 4.3.3 Vurderinger som reduserer muligheten for å lære, og påvirker oppfølging av beslutninger

Flere informanter påpeker at regnskapsvurderinger som er gjort ved forskjellige beslutninger, som regel ikke blir skrevet ned. Det er den personen som har tatt beslutningen som er ”ansvarlig” for å huske hvorfor beslutningen ble som den ble, slik at den samme beslutningen kan tas neste gang. LO 1, LO 2, LO 3, LO 4, LO 5, og LO 6 påpeker alle at det meste av informasjonen om vurderinger som er gjort, enten befinner seg i hodet på informantene, eller ansatte som har fått ansvar for å ta beslutninger. EL 2 er helt sikker på at enhetsledere ikke er flinke nok til å lagre ulike vurderinger:

*”Det er heilt sikkert at der er me ikkje flinke nok, det sit mykje i hovudet på folk rundt om”*

Enhetsleder 2

Oppvekstlederne LO 1, LO 2, og LO 3 forklarer at de bruker gjennomgang av budsjettet og beslutninger som er tatt i løpet av året, til å skape bevissthet rundt ressursbruk og regnskapsmessige vurderinger.

*”Me går gjennom budsjettet ein gong i året alle saman, ..., då ser me litt, eg pleier å ta med Luster kommune, for det er vanskeleg å skjønna, det er ikkje oss og dei, men det er oss alle, det er ikkje så lett å få med seg, ..., me snakkar ein del om at me må tenka samarbeid og mindre, det er jo spesielt vikarar me snakkar om når det gjeld ressursbruk”*

Leder oppvekst 2

LO 5 gjør det ikke på denne måten, denne informanten forklarer derimot at det ikke finnes noe system for å lære av tidligere regnskapsvurderinger i kommunen. LO 3 forklarer at enhetene er så forskjellige at det er vanskelig å lære av hverandre, og OL 2 sier at det er for dårlig tilrettelagt for å lære av tidligere vurderinger som er gjort i kommunen.

Noe informasjon om tidligere vurderinger kan som LO 5 og OL 1 påpeker, finnes i tjenesteplaner. Da dreier det seg mer om den tekniske biten ved økonomiske beslutninger. LO 1 utdyper at det finnes terskler for å ringe andre å spørre hvordan de har vurdert i tidligere sammenhenger, og LO 2 forklarer at samme ”tabber” blir gjentatt fordi informasjon ikke blir skrevet ned, og gjort tilgjengelig for alle.

*”Det økonomiske, det er det som kjem fram i tjenestepånen og den biten der, men det er mange vurderingar som ikkje er så godt dokumentert”*

Leder oppvekst 5

LO 2 og LO 4 forklarar at de bruker datasystem for å følge opp beslutningar om ressursbruk, men i hovedsak dreier dette seg om å finne ut hvor mange prosent informantene har igjen av tildelt budsjetttramme. LO 5 forklarar at det er viktig å ha forklaringer på hvorfor enheten har overskredet tildelt budsjetttramme. Samtidig påpeker LO 5 og EL 1 at det ikke kommer tilbakemelding om budsjetttrammene blir overskredet. EL 2 forklarar at innsparingstiltak har gjort fokuset på egen ressursbruk større, og det må vurderes hvilken effekt ulike beslutningar vil få på bunnlinjen.

Under intervjuene med OL 1, OL 2, og OL 3, kommer det frem at de arbeider med å følge opp både egen og andres ressursbruk. OL 1 opplyser om at det lages oversikter som viser utvikling innen felt informanten har ansvar for, og på denne måten kan informanten få målinger på hvor bra, eller dårlig regnskapsvurderingene har vært. OL 2 forklarar at nye ledere spør mer enn andre ledere, og opplyser om at dårlig opplæring helt sikkert er en av grunnene til at de er usikre på vurderingar de har foretatt. OL 2 utdyper vidare at det finnes terskler for å dele ulike vurderingar som har blitt gjort, men at alle blir oppfordret til å dele på ledersamlinger. Dette er en måte å få vurderingar fram i lyset på. OL 3 forklarar at enhetslederne ikke trenger å bekymre seg for ”straff” om de skulle gå i minus, så lenge de kan argumentere for vurderingene de har tatt. OL 3 forklarar:

*”Me kan gå inn på kvart enkelt budsjett her, og me er oppdatert heile tida. Men meininga er jo at dei sjølv skal følgje med på det, spesielt då fram mot tertialrapportane. Så må dei komme opp med ting om det er store avvik, eller om dei forventar store avvik i kommande periodar, eller eit eller anna sånt”*

Overordnet leder 3

I tillegg forklarar OL 3 at lederne av og til kontaktes om noe i budsjettene skulle virke ”rart”. OL 3 er klar på at det ikke skal være vanskelig å vurdere beslutningar i etterkant. Informanten sier at så lenge alle holder seg innenfor sine budsjett, så går det greit.



Oppsummert kan empirien tolkes som at mange av vurderingene som er gjort, befinner seg i minnet til informantene. Det finnes ingen systemer for læring, og man vet i liten grad hvem som har vært i hvilke situasjoner før. Innad på enhetene til oppvekstlederne, blir tidligere beslutninger om ressursbruk i noen grad gått igjennom, for å skjønne hvorfor vurderingene ble som de ble. Overordnede ledere forklarer at det finnes forum der det er mulig å lære av hverandre, men samtidig skal lederne stort sett klare seg selv så lenge de følger den oppsatte ”malen”.

## Kapittel 5 – Analyse

I analysekapittelet knyttes våre funn, opp i mot det teoretiske rammeverket. Vi har valgt å presentere et sammendrag av teori og empiri, for så å analysere.

### 5.1 Analyse basert på regnskapets formål

I dette delkapittelet vil vi presentere analyse av empiri, opp i mot teori om regnskapets relevans for brukeren, regnskapets uintenderte funksjoner, og regnskapsmessige vurderinger.

#### 5.1.1 Regnskapets relevans for brukeren

Riahi-Belkaoui (2004) sier at regnskapet er en ren serviceaktivitet, og regnskapets intensjon er å være nyttig ved beslutninger av økonomisk karakter. Libby et al. (2002) forklarer at ledere ofte er opptatt av bunnlinsen, og noen problem kan oppstå med et slikt fokus. Ledere kan for eksempel gjøre vurderinger basert på ufullstendig informasjon, og informasjon kan vektlegges ut i fra hvordan den passer til vurderingen lederen ønsker å gjøre. Young (2006) argumenter for at brukerne av regnskapsinformasjon lenge har vært ignorert ved utarbeidelsen av regnskapet. I utarbeidelsen av regnskapsinformasjon blir det heller benyttet modeller som baserer seg på rasjonelle beslutningstakere, kapable til å plukke ut ”rett” og ”nyttig” informasjon fra regnskapene. Young (2006) forklarer videre at regnskapsinformasjon som finnes i dag, ikke nødvendigvis er den informasjonen brukerne trenger for å kunne ta beslutninger. Regnskapet blir utarbeidet med tanke på ”hensiktsmessige” regnskapspraksiser (Young 2006), og regnskapsforskning har hatt en tendens til å forske på regnskapet i veldefinerte kontekster (Hall 2010). Informasjon som kan være meningsfull for beslutningstakere kan dermed bli utelatt, fordi den faller utenfor hva som blir ansett som ”riktig” informasjon (Young 2006).

Våre funn tyder på at de ulike lederne bruker ressursene de får utdelt forskjellig. I tillegg har forskjellige ledere ulike tanker om hvordan ressursene bør brukes. Overordnede ledere sier at regnskapsinformasjon kan benyttes på forskjellige måter i offentlig sektor, fordi brukerne har forskjellig kompetanse. Empirien kan også indikere at budsjetttrammene informantene får tildelt er ”styrt” fra overordnede ledere, og at overordnede ledere jobber for å gjøre det så

enkelt som mulig for underordnede ledere å bruke regnskapsinformasjon. Overordnede ledere har uttalt at alle skal forholde seg til bunnlinjen, og dette brukes som kontrollmekanisme.

Behovene oppgavens informanter har, og tankene om hvordan regnskapet bør brukes er forskjellige. Dette samsvarer med Young (2006), og kan være årsaken til at regnskapsinformasjon ikke er utarbeidet med tanke på brukeren i denne kommunen.

Overordnede ledere sier at det er et behov for å gjøre regnskapet enkelt å bruke. Årsaken til dette, er at regnskapsarbeid ikke skal bli noe lederne i kommunen ”må” gjøre, men ser verdien av å gjøre. Dette er i tråd med Riahi-Belkaoui (2004), som sier at regnskapets intensjon er å være nyttig i beslutninger av økonomisk karakter. Likevel kan det virke som at flere ledere i denne kommunen ikke ser nytten til regnskapet. Grunnen til dette, kan være at brukerne har forskjellig kompetanse, og at det kanskje kreves unik kompetanse for å forstå nytten av regnskapsinformasjon (Young 2006). Overordnede ledere har uttalt at alle skal forholde seg til bunnlinjen. Årsaken til dette er at hver enhet i utgangspunktet skal bruke opp alle sine ressurser. I tråd med Libby et al. (2002), viser vår empiri at lederne tolker bunnlinjen forskjellig fra hverandre. I tillegg har lederne forskjellige tanker om hvordan de kan benytte ressursene de har fått tildelt. Dette kan komme av hvordan de vektlegger regnskapsinformasjon i ulike vurderingssituasjoner. I tillegg kan en årsak være at noen ledere forenkler, og ikke ser problemer andre ledere ser, knyttet til bruk av bunnlinjen. Det er uttalt at alle skal forholde seg til bunnlinjen, og en årsak til dette kan være at overordnede ledere føler at det finnes et forenklingsbehov. Sett i lys av Young (2006), kan det være at overordnede ledere fokuserer på bunnlinjen for å gjøre det enklere for underordnede ledere å plukke ut ”rett” og ”nyttig” regnskapsinformasjon.

### **5.1.2 Regnskapets intenderte funksjoner**

Mellemvik, Monsen og Olson (1988) argumenterer for at den intenderte funksjonen til regnskapet, er å bruke det til kontroll og beslutningstaking. Regnskapsinformasjon kan ved hjelp av dette redusere usikkerhet om virkeligheten. Wilner (1988) forklarer at kontroll kan utøves av den enkelte leder, ved å studere økonomiske nøkkeltall. Nøkkeltallene kan lede til funksjonelle økonomiske beslutninger (Wilner 1988).

Datamaterialet vårt tyder på at det er overordnede ledere som i størst grad benytter regnskapsinformasjon til kontrolleringsformål. Både bunnlinjen og tertialrapporteringer skal

gi informasjon om underordnede leders enheter. Overordnede ledere, setter frister for rapportering, slik at de kan ha kontroll over handlinger. To underordnede ledere bruker prosentvis ressursbruk per måned og prosentvis ressursbruk til påske, som nøkkeltall for å kontrollere ressursbruk. Disse lederne har gjennom erfaring, skaffet seg kunnskap om hvilken ressursbruk enheten bør ligge på for at det ikke skal bli utfordringer senere i regnskapsperioden. Det er kun en informant på underordnet nivå som forklarer at interessen for regnskap er høy, og at regnskapsinformasjon brukes som et konkret arbeidsspråk.

I Luster kommune, kan det argumenteres for at bunnlinjen og tertialrapporteringer er de mest brukte verktøyene for å kontrollere ressursbruk. Dette er i tråd med Mellemvik, Monsen og Olson (1988) som sier at regnskapsinformasjon skal fungere som en kontrollmekanisme. Regnskapsinformasjonen som kommuniseres i tertialrapporteringene, gir overordnede ledere informasjon om grunnlaget til regnskapsvurderinger underordnede ledere har gjort. Årsaken til at overordnede ledere skaffer seg informasjon om underordnede leders regnskapsvurderinger, kan være at de vil redusere usikkerhet om hva som blir gjort ved de ulike enhetene. Dette er i tråd med Mellemvik, Monsen og Olson (1988). Overordnede ledere setter frister for rapportering for å kontrollere at handlinger blir utført til rett tid, noe som også kan ses i lys av teorien om å redusere usikkerhet.

To av informantene passer inn i Wilner (1988) sin tankegang, om at den enkelte leder bruker nøkkeltall til å kontrollere hvordan enheten ligger an økonomisk. Årsaken til at de gjør dette, kan være at de ønsker å redusere faren for å bruke for mye ressurser. En underordnet leder forklarer at regnskapet brukes som et arbeidsspråk for å ha kontroll over enheten. Dette kan indikere at regnskapsinformasjonens intenderte funksjon om å redusere usikkerhet, kan være begrenset for mange underordnede ledere i denne kommunen. En mulig årsak til at ikke flere informanter benytter seg av regnskapsinformasjon som et konkret arbeidsspråk, kan være at de ikke har den samme interessen for regnskapet.

### **5.1.3 Regnskapsmessige vurderinger**

I forkant av handlinger, kan kommunens administrative ledere vurdere handlingene i det legitime finansielle- og det legitime ideologiske handlingsrom (Olson 1990). Dette kan bidra til en bedre forståelse av hvilke regnskapsmessige vurderinger ledere gjør, før de tar

beslutninger. Samtidig vil handlingene kunne følges opp, ved å studere regnskapsinformasjon i etterkant av handlingen (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005). Overforbruk innenfor områder av høy prioritet kan forsvares, og overforbruk innen området av lav prioritet kan skape problemer (Olson 1990). Motsatt, kan underforbruk i områder av høy prioritet skape problemer, og underforbruk i områder av lav prioritet bli godtatt (Olson 1990). Bruk som samsvarer med budsjettammen, vil som regel ikke skape noen problemer (Olson 1990). Regnskapsinformasjon kan i etterkant av handlingen bli diskutert i samtaler, og dermed gjøre handlingsrommene mer nyttige i kommende beslutningssituasjoner. Motsatt kan handlingsrommene bli uklare om regnskapsinformasjon kobles fra samtaler og diskusjon (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk og Olson 2005).

Alle informantene har mulighet til å vurdere, og ta beslutninger innenfor sine egne budsjettammen. Overordnede ledere forklarer at de ikke legger seg opp i hva ressurser brukes til, men underordnede ledere har ansvar for å bruke de ”rett”. Oppfattelsen av hvor stor friheten er til å ta beslutninger, varierer blant underordnede ledere. Noen underordnede ledere ønsker mer frihet fordi ting endrer seg fort, og det tar lang tid å søke om ekstra ressurser. Det påpekes av underordnede ledere at erfaringen til de ulike lederne er forskjellig, og de har fått lite opplæring i å gjøre regnskapsmessige vurderinger.

Flere av de underordnede lederne bruker delegering av regnskapsvurderinger, som en måte å skape eieransvar, enighet, og endre tankesett hos sine ansatte. Hvilken erfaring ansatte har, kan være med på å bestemme hvor stor frihet de får til å selv gjøre regnskapsvurderinger. Vi får også informasjon om at noen ledere har ”brent seg” ved å gi ansatte frihet til å selv gjøre regnskapsvurderinger, og at det derfor finnes forskjeller i hvordan dette praktiseres ved de ulike enhetene.

Sammenlignes teori og empiri, får vi fra overordnede ledere beskjed om at underordnede ledere skal bruke ressurser ”rett” i forhold til deres ansvarsområder. I lys av Olson (1990) kan rett bruk av regnskapsinformasjon, dreie seg om å bruke ressurser på områder som kommunen på overordnet nivå, anser som viktige. Eksempel på dette, kan være at oppvekstledere bruker ressurser slik at deres pedagogiske ansvar oppfylles. Oppfattelsen av hvor frie lederne er til å selv gjøre regnskapsvurderinger, er ulik blant lederne i denne kommunen. Dette kan komme av det Olson (1990) omtaler som områder av høy, og lav prioritet. Lederne kan i noen tilfeller stå mer fritt til å selv gjøre vurderinger, og bruke mer ressurser enn planlagt. Et eksempel på

dette er når området er av høy prioritet for kommunen, og den overordnede ideologien gjør det legitimt å ha et høyt forbruk av ressurser (Olson 1990). Ut i fra empirien, kan lokale innkjøp være et område av høy prioritet, i denne kommunen. Årsaken til dette er at empirien kan tolkes som at det brukes mer ressurser på lokale innkjøp enn det lederne trenger å bruke. Det virker dermed som at den overordnede ideologien til kommunen, blant annet kan være å bevare lokalsamfunnet. Olson (1990) forklarer at høyere forbruk enn forventet i områder av høy prioritet, sjelden vil få konsekvenser. Våre funn underbygger dette.

Ledernes erfaring og bakgrunn er ulik, noe som kan komme av at kommunen består av mange ulike enheter med ulikt innhold. Ansvar over regnskapsvurderinger, gis til de underordnede ledernes ansatte ved de ulike enhetene. I tillegg til at dette kan skape forståelse om regnskapsmessige vurderinger underordnede lederne gjør, kan det få negative konsekvenser om regnskapsinformasjon vurderes feil i forhold til denne kommunens rådene ideologi. I forbindelse med Mellempvik, Gårseth-Nesbakk og Olson (2005), kan det at regnskapsinformasjon vurderes ”feil”, være med på å skape klare- og uklare handlingsrom. Klare handlingsrom kan skapes når feilaktige regnskapsvurderinger diskuteres mellom over- og underordnede ledere, i etterkant av handlingen. Noe som kan bidra til å fjerne feilaktige vurderinger, og gjøre det lettere å ta riktige valg i fremtiden. Fra empirien, kan vi se at noen ledere har ”brent seg” når de har latt ansatte gjøre regnskapsvurderinger. Dette har ført til at noen ledere ikke lar ansatte få ta beslutninger. Årsaken til at de ikke lengre får ta beslutninger, kan være at handlingen ikke ble diskutert i etterkant. Vi vil hevde at handlingsrommene i slike tilfeller, fortsatt vil være uklare siden regnskapsinformasjon er koblet fra samtaler og diskusjon i etterkant av handlingen.

## **5.2 Analyse basert på avveininger mellom egeninteresse og organisatoriske mål**

I dette delkapittelet presenteres analyse av oppgavens empiri, atferdsteori og agentteori.

### **5.2.1 Atferdsteori**

Innen atferdsteorien blir idéen om den rasjonelle beslutningstaker som jager optimalisering, utfordret. Det blir heller lagt til grunn en begrenset rasjonell beslutningstaker, som har en tilfredsstillende atferd. Cyert og March (1992) og March, Guetzkow og Simon (1993) har

utviklet denne teorien, kjent som ”administrative man”. Argumentene for å gå bort fra tankegangen om at beslutningstakeren er fullt ut rasjonell, er at menneskets kapasitet er for liten til å gjøre alle kalkulasjoner om alle mulige valgalternativ (Douma og Schreuder 2013). I tillegg kan ledere ha ulike preferanser og operere i forskjellige kontekster, noe som også spiller inn på hvordan ledere vurderer regnskapsinformasjon (Mellemvik 1997). Videre opplyser Douma og Schreuder (2013) om at det vil være umulig å maksimere organisasjonens nytte, siden organisasjonen ikke trenger å ha ett objektivt mål, men mest trolig består av mange forskjellige individuelle mål.

Informantene gjør regnskapsmessige vurderinger ut i fra at regnskapet skal gå null ved periodens slutt. Beslutninger om ressursbruk kan derfor bli tatt fordi informantene ikke vil sitte igjen med penger når regnskapsperioden er over. Årsaken til dette synes å være at enhetene ikke kan ta med seg ressurser de eventuelt sparer, over til neste regnskapsperiode. Informantene informerer om to andre faktorer som påvirker regnskapet, disse er struktur og lokale innkjøp. At kommunen har en desentralisert struktur i oppvekst- og omsorg/pleiesektoren, er et politisk valg. Dette valget får direkte konsekvenser for vurderinger våre informanter må gjøre, siden kostnadene ved en desentralisert struktur reduserer ressurser som kunne blitt tilført de ulike regnskapene. Det kommer også frem at informantene bevisst velger lokale leverandører, samtidig som de uttaler at enhetene kunne spart penger ved å gjøre innkjøp hos andre forhandlere. Informantene kan vurdere ”enkle” innkjøp fra lokale forhandlere som gode nok, og lar være å vurdere andre alternativ.

Empirien antyder at informantene ikke alltid gjør vurderinger som maksimerer kommunens ”nytte”. Underordnede ledere kan som regel ikke ta med seg oppsparte midler til neste regnskapsperiode, og ”overskudd” tilbakeføres til kommunen. Informantene bruker derfor ressurser, fordi ressursene uansett blir tilbakeført til kommunen ved regnskapsperiodens slutt. Dermed kan det å ”spare” midler bli ansett som unødvendig, og en ikke-maksimerende ressursbruk kan bli gjennomført. Det er uttalt at bunnlinjen gjelder, noen som kan tyde på at lederne i denne kommunen skal bruke opp sine tildelte ressurser. Denne forståelsen kan være årsaken til at lederne ikke jager ”optimal” ressursbruk. Lokale innkjøp som informantene selv vurderer som dyrere enn leverandører utenfor kommunegrensene, forekommer. Dette kan være et tegn på at lederne ikke anser det som nødvendig å ”optimalisere” ressursbruk, og årsaken kan være at målet er å bruke opp alle tildelte midler. Sammenlignes teorien og

empirien, viser dette at lederne i kommunen ikke nødvendigvis ”maksimerer”, men heller kan ha en tilfredsstillende tankegang.

Strukturen til kommunen er et annet aspekt som kan studeres i denne sammenheng. Kommunen har desentralisert struktur, og dette kan begrense muligheten til ”optimalt” ressursbruk. Utsagn som tilsier at kommunen ønsker å opprettholde gode bygdesamfunn, kan være årsaken til at den desentraliserte oppvekst- og pleie/omsorgsstrukturen får eksistere. En ”ikke-optimalisert” struktur kan derfor bli ansett som god nok, fordi det er viktig for denne kommunen å beholde bygdene. Diskusjonen viser at andre kriterier enn å optimalisere ressurser blir vektlagt i vurderinger, noe som er i tråd med Cyert og March (1992) og March, Guetzkow og Simon (1993) sin teori om ”administrative man”. I tillegg bygger dette opp under Douma og Schreuder (2013) sin opplysning om at det vil være umulig å maksimere organisasjonens nytte, siden organisasjonen ikke har ett objektivt mål.

### 5.2.2 Agentteori

Kommuner representerer en interessant handlingskontekst for regnskap. En viktig grunn til dette, er at kommuner er organisert i tydelige prinsippal-agent relasjoner (Olson 1990). Agenten rapporterer hvordan de tildelte ressursene fra prinsippalen har blitt allokert, og hvilke resultat denne allokeringen har ført med seg. Siden agenten er nærmere beslutningsprosessene, vil relasjonen mellom prinsippal og agent være preget av asymmetrisk informasjon (György 2012). Prinsippalen og agenten kan begge anses som nyttemaksimerende, noe som vil si at agenten ikke nødvendigvis handler i prinsippalens interesse (Jensen og Meckling 1976). Når det finnes asymmetrisk informasjon, kan det oppstå to prinsippal-agent problemer. Disse er skjult-handling og skjult-informasjon (Arrow 1984). György (2012) opplyser om at prinsippalene i offentlig sektor bør kontrollere agentene, for å forsikre seg om at kommunisert informasjon brukes riktig. Dette gjøres fordi ressursbruken som kreves for å nå oppsatte mål, kan minimaliseres (György 2012). Hölmstrom (1979) forklarer at incentiv kan fjerne noe av risikoen forårsaket av asymmetrisk informasjon.

Vår empiri antyder at 5 av 6 ledere i oppvekstsektoren, og 1 av 3 enhetsledere kan ha skjult, eller kan komme til å skjule informasjon eller handlinger. Disse informantene virker villige til å ”spekulere” med midler som er igjen ved slutten av regnskapsperioden. Det informeres både om at ”sparte” midler brukes i desember, og at bruken spres utover hele året. Empirien kan



tolkes som at ressursbruk blir spredt ut over året, fordi et stort forbruk i desember ”ikke ser bra ut” i regnskapsrapporter.

Kommunen har innkjøpsavtaler som ledere skal forholde seg til. Empirien tyder derimot på, at informantene ikke alltid oppfatter avtalene som forpliktende. Fra overordnet plan får vi vite at malen er å følge avtalene kommunen har, og om noen ikke følger avtalene, ”tar de seg til rette”. Ledere fra oppvekstsektoren forsvarer det at de gjør innkjøp fra andre leverandører, med at innkjøpene til hver enkelt enhet ikke gir store utslag for oppvekstsektoren som helhet. Det kommer også frem at overordnede ledere har mulighet til å finne ut om ressurser brukes, hos andre leverandører enn kommunen har avtale med. Underordnede ledere, forklarer at slike innkjøp sjelden får konsekvenser.

Flere informanter fra oppvekstsektoren uttaler at det er lettere å få tilgivelse enn tillatelse, når de skal ta beslutninger. Empirien viser at informantene kan skjule informasjon fra hverandre, i redsel for at noen skal ”spørre om lov”. Vi får høre at konsekvensene med å spørre om lov, kan være at ingen får gjennomføre handlingene de ønsker å gjennomføre. Informantene gir også uttalelser som ikke tyder på at det er problem, forbundet med å gjennomføre innkjøp fra andre leverandører enn de kommunen har avtale med. Informantene uttaler videre, at dette er avhengig av at ikke alle lederne gjennomfører slike innkjøp, for da kan det bli slått ned på.

Vi finner som Olson (1990) ut, at det er tydelige prinsippal-agent forhold i kommunen. Ut i fra vår forskning, så ser vi at overordnede ledere og underordnede ledere opererer i slike forhold. Sammenlignet med György (2012), finner vi òg at prinsippal-agent relasjoner i denne kommunen er preget av asymmetrisk informasjon. Årsaken til asymmetrisk informasjon, kan være at underordnede ledere befinner seg på enhetene hvor beslutningene tas, mens overordnede ledere befinner seg i administrasjonen sentralt i kommunen.

Fra empirien ser vi at underordnede ledere gjør innkjøp fra leverandører kommunen ikke har avtaler med. Utsagn antyder at informantenes egne ønsker, kan bli sterkere vektet enn lojaliteten til kommunens avtaler. I tillegg viser empirien at slike innkjøp sjelden får konsekvenser, selv om overordnede ledere har muligheten til å kontrollere innkjøpene. Det kan virke som at prinsippalen ikke kontrollerer agenten, selv om informasjon til å kontrollere i dette tilfellet er til stede.

Empirien indikerer at store innkjøp i desember, kan ha blitt byttet ut med innkjøp spredt ut over hele året, for å forhindre at innkjøpene skal gi ett stort utslag ved regnskapsperiodens slutt. Dette viser at innkjøpene kan bli spredt for å ”skjule” handlingene. Sett i sammenheng med Arrow (1984) kan dette tyde på at underordnede ledere skjuler handlinger, slik at de får handle ut fra egne interesser.

Vår empiri kan også tolkes som at underordnede ledere kan komme til å skjule informasjon fra andre underordnede ledere, i sammenheng med regnskapsvurderinger. Redselen for at noen skal spørre om tillatelse til å vurdere på en gitt måte, kan være årsaken til dette, siden et ”nei” fra overordnede ledere vil gjelde alle. Dermed kan informasjon i noen tilfeller skjules, for at lederen fortsatt skal kunne gjøre som lederen selv ønsker. Ved innkjøp fra andre leverandører enn de kommunen har avtale med, kan det virke som at lederne vurderer slike innkjøp som akseptable, så lenge deres enhet er de eneste som gjennomfører innkjøpene. Derfor kan lederne skjule informasjon om at slike innkjøp gjennomføres, for å kunne fortsette med innkjøpene. Det kan derfor tyde på at lederne skjuler informasjon, noe som er i tråd med Arrow (1984), og problemene han nevner ved asymmetrisk informasjon i prinsippal-agentforholdet.

En grunn til at lederne anser det som lettere å få tilgivelse enn tillatelse, kan være at de ikke frykter negative konsekvenser. Sammenlignet med György (2012), kan det tyde på at kommunen ikke har forsikret seg om at kommunisert informasjon brukes riktig. Årsaken til dette, kan være at kommunen mangler incentivsystemer som får underordnede ledere til å handle i tråd med kommunens overordnede mål (Hölmstrom 1979).

### **5.3 Analyse basert på situasjonspregede regnskapsmessige vurderinger**

Kommende delkapittel tar sikte på å analysere empiri mot prospektteori og teorien om mental regning, framing, og regnskapets uintenderte funksjoner.

#### **5.3.1 Prospektteori og teorien om mental regning**

Kahneman og Tversky (1979) forklarer at risiko ved beslutninger kan ses på som valg mellom ulike prospekter. Preferansene til hver enkelt beslutningstaker vil påvirke valgene de tar.

Forskningen på dette området viser at beslutningstakere overvurderer små sannsynligheter og undervurderer høye sannsynligheter, noe som kan føre til henholdsvis risikosøking og risikoaversjon (Kahneman og Tversky 1979, 1984). Thaler (1999) har utviklet mental regning som et aspekt som kan studeres i sammenheng med prospektteorien. Mental regning forklares som kognitive prosesser der aktøren organiserer, evaluerer, og arkiverer finansielle aktiviteter.

Datamaterialet antyder at alle våre informanter har erfaringer, som bidrar til kognitive vurderinger av regnskapet i beslutningssituasjoner. Det som går igjen hos informantene uavhengig om de er oppvekstledere, enhetsledere, eller overordnede ledere, er bunnlinjetankegang. Vår data tyder på at lederne i stor grad baserer seg på en kognitiv ”bunnlinjekonto”, ved erfaringsbaserte vurderinger. De aller fleste av informantene, som ikke er på overordnet nivå, legger lite arbeid i å justere regnskapsposter etter hvert som ressurser blir brukt. Bunnlinjen er alltid i bakhodet til informantene på underordnet nivå, og for noen informanter går det flere måneder før de sjekker hvordan det faktiske regnskapet er på papiret. Noen ledere deler likevel opp regnskapet, og har andre kognitive kontoer i tillegg til bunnlinjen. EL 2 forklarer at beslutninger på noen hundre tusen kan tas på sparket, men det er avhengig av hva det dreier seg om. Dette tyder på at ulike beslutninger vurderes uavhengig fra hverandre. LO 3 forklarer at informanten har flere kognitive kontoer, og bruker disse aktivt for å gjøre gode vurderinger, og redusere ressursbruk.

Det kan tyde på at informantene, i liten grad fokuserer på risiko ved valg mellom ulike handlinger. Årsaken til dette kan være at bunnlinjen er ”hovedkontoen” som de underordnede lederne vurderer handlingene opp i mot. Ved å vurdere risikoen av en handling opp i mot bunnlinjen, istedenfor hver enkelt regnskapspost, kan risikoen til handlingen bli ansett som mindre enn ved vurdering opp i mot spesifikke regnskapsposter. Sett i sammenheng med Kahneman og Tversky (1979), kan dermed preferansene til beslutningstakeren i større grad bestemme hvilket handlingsalternativ som blir valgt, siden risikoen ved ulike alternativer kan bli ansett som liten. Dette kan indikere at det i denne kommunen, kan være større sannsynlighet for at beslutningstakeren tar valg ut i fra egne preferanser.

I lys av Thaler (1999), ser vi at også våre informanter bruker mentale konter når de skal vurdere regnskapsinformasjon i forkant av beslutninger. I hovedsak, er det bunnlinjen som blir vurdert i situasjoner der informantene ikke benytter seg av fysisk regnskapsinformasjon. Informantene velger i noen sammenhenger alternativ som er dyrere enn nødvendig. Årsaken

til dette kan være at besparelsen av å velge de billigste alternativene, blir vurdert opp i mot bunnlinjen. Antar vi for eksempel at en oppvekstenhet kunne spare ti tusen ved å ikke benytte seg av en lokal forhandler, kan besparelsen bli vurdert som ti tusen av et budsjett på fire millioner. Den prosentvise besparelsen kan dermed oppfattes som veldig liten. Samtidig kan en besparelse på ti tusen opp i mot en regnskapspost på hundre tusen, oppfattes som mye større. To av informantene opplyser om at de har flere mentale kontoer de vurderer ut i fra. Årsaken til dette kan være interessen og erfaringen de har med regnskap. Sammenlignet med Thaler (1999), kan denne erfaringen gjøre det lettere å organisere og evaluere finansielle aktiviteter, for disse to informantene. Samt være en årsak til at disse kan ta raskere beslutninger.

### 5.3.2 Framing

Framing handler om hvordan ulike prospekter er presentert (Tversky og Kahneman 1981). Ledere kan gjøre ulike vurderinger av samme prospekt, fordi presentasjonen er forskjellig (Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen 2010). Hall (2010) argumenterer for at regnskapsbrukere lettere kan finne ut hva regnskapet kan brukes til, i samtaler om regnskapet med andre. Det kan derfor antas at en verbal presentasjon av regnskapet, kan gjøre det lettere for underordnede ledere å bruke regnskapsinformasjon i sitt arbeid. Framing kan være at regnskapsmessige vurderinger blir presentert på en slik måte at lederne og ansatte støtter vurderingene, eller at beslutninger som er tatt forsvares, slik at overordnede ledere og ansatte aksepterer beslutningen (Tversky og Kahneman 1981).

Empirien viser at overordnede ledere for eksempel bruker regnskapsinformasjon i form av statistikk, samt å presisere at kostnadene blir dekket av kommunen på overordnet nivå, når de skal sende underordnede ledere på kurs. Ledere fra andre enheter bruker regnskapsstatistikk og tabeller for å få overordnede, og ansatte til å stille seg bak beslutninger de vil ta. I tillegg kommer det frem av empirien, at skriftlig regnskapspresentasjon i hovedsak skjer fra overordnede ledere og nedover. I motsetning tyder det på at regnskapsinformasjon innad på de forskjellige enhetene, i hovedsak diskuteres muntlig. I oppvekstsektoren er det også flere andre måter å presentere regnskapsvurderinger på. Det blir brukt fakta om hvor mye ressurser enhetene har tilgjengelig når det må nedbemannes, og ansatte velges ut og gis

regnskapsinformasjon med mål om at regnskapsvurderingene skal bli spredt til andre ansatte ved enheten.

Informantene har mange ulike måter å presentere regnskapsinformasjon på, for å få støtte for regnskapsmessige vurderinger. Et eksempel på dette er at regnskapsinformasjon i form av statistikk, blir brukt for å få ansatte til å stille seg positive til beslutninger lederne gjennomfører. En slik presentasjon av prospekter, er i tråd med Tversky og Kahneman (1981). Overordnede ledere presenterer i hovedsak regnskapsinformasjon skriftlig, til underordnede ledere. I lys av Hall (2010), kan dette gjøre det vanskelig for underordnede ledere å finne bruksområder til regnskapsinformasjonen. En årsak til dette kan være at skriftlige rapporter inneholder mye informasjon, som ikke er relevant for den underordnede lederen. Ved de forskjellige enhetene, diskuteres regnskapsinformasjon i større grad muntlig. Eksempler på dette er at spesifikke ansatte velges ut og gis regnskapsinformasjon, med mål om at handlingen til den underordnede lederen blir akseptert av alle de ansatte. I tillegg kan informasjon om hvor mye ressurser enheten har tilgjengelig, brukes i samtaler med ansatte når det skal nedbemannes. Muntlig presentasjon kan gjøre at regnskapsvurderingen blir akseptert, og at ledere lettere kan gi regnskapsinformasjon mening (Tversky og Kahneman 1981; Hall 2010). Årsaken til at regnskapsinformasjon kan bli brukt i situasjoner der det skal nedbemannes, kan være at lederne ser at det er nødvendig med en slik type informasjon for at beslutningen skal bli godtatt av de ansatte. Dette kan ses i lys av Tversky og Kahneman (1981) og Fallan, Pettersen og Stemsrudhagen (2010), og indikerer at lederne i denne kommunen bruker regnskapsinformasjon til å påvirke hvordan beslutningsproblem oppfattes.

#### **5.3.4 Regnskapets uintenderte funksjoner**

Mellemvik, Monson og Olson (1988) argumenterer for at regnskapet har flere uintenderte funksjoner, og legitimering og makt blir nevnt som de to viktigste uintenderte funksjonene. Samtidig nevnes flere andre uintenderte regnskapsfunksjoner, som for eksempel: regnskapet kan være nyttig ved delegering og evaluering, det kan begrunne handling ved hjelp av regnskapsmyter, og regnskapet kan være med på å skape, og løse konflikter (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Legitimering er en uintendert funksjon, fordi det kan bidra til å skaffe organisasjonen mer ressurser (Mellemvik, Monsen og Olson 1988). Makt kan være en uintendert regnskapsfunksjon, fordi kontroll over regnskapet kan gi makt. Personer med makt

kan igjen påvirke holdninger, legitimering, og rasjonalisering av beslutninger (Markus og Pfeffer 1983). Riahi-Belkaoui (2004) argumenterer for at det er viktig å se regnskapet, og regnskapsfunksjoner i konteksten det opererer i. Årsaken til dette er at regnskapsbrukerne kan ha et fokus på samfunnsansvar, noe som kan påvirke beslutninger og regnskapsmessige vurderinger ledere gjennomfører. Dette underbygges av Hopwood (2007), som forklarer at regnskapet er en del av konteksten det opererer i.

Ved å studere datamaterialet, vurderer vi det som at rapportene T1 og T2 blir brukt som legitimeringsverktøy. Dersom ressursbruken til lederne overstiger de oppsatte budsjettene, må det i disse rapportene argumenteres for hvorfor det har vært et overforbruk. En årsak til overforbruk kan være at lederne må følge lovverk, som igjen kan føre til høyere ressursbruk enn planlagt. Et eksempel vi får på dette, er at oppvekstledere kan få flere ressurskrevende unger, enn det er budsjettet med. En leder utalte også at det var mulig å argumentere for ekstra midler, ved å si at ressursbruken var nødvendig for å sikre fremtidig drift. Dette var ikke lovpålagt ressursbruk, men lederen mente at ressursbruken ikke kunne vente til neste regnskapsår.

LO 4 konstaterer at det er rom for lederne til å tolke regnskapsinformasjon. Dette har ført til at de ulike lederne har vurdert ressursbruk på forskjellige måter. Empirien kan også vurderes, som at dette har vært med på å skape konflikter blant lederne på underordnet nivå. Fra samtalene våre kommer det for eksempel frem at en leder har ”trumfet” gjennom ressursbruk, der innkjøpet var tre ganger så dyrt som forslaget til kommunens rådgivere. Flere av oppvekstlederne tar hensyn til konteksten de operer i. De velger lokale leverandører, selv om dette kan ha negativ innvirkning på budsjettene. Det blir uttalt at lokal forankring er høyere verdsatt enn en eventuell besparelse lederne kunne oppnådd, ved å benytte leverandører utenfor kommunegrensene. Alle underordnede ledere forklarer at andre faktorer enn regnskapet, også er viktig når de skal bruke ressurser. Flere vurderer kvalitet, god kundeservice og bruk av lokale næringsvirksomheter i vurderingsprosessen.

Sammenlignes teorien og funnene våre, kan det vurderes som at flere av de uintenterte funksjonene Mellempvik, Monson og Olson (1988) forklarer at regnskapet kan ha, finnes i denne kommunen. Legitimering er utbredt blant lederne fordi rapportene T1 og T2, blant annet er verktøy for å legitimere ressursbruk. Gjennom disse rapporteringene, kan det for eksempel skaffes mer finansielle ressurser. Et eksempel på dette, kan være når

oppvekstenheter ber om ekstra midler fordi de får flere elever med spesielle behov. At regnskapsinformasjon kan brukes til legitimering er i tråd med Mellempvik, Monsen og Olson (1988). I slike sammenhenger kan lederne bruke penger før de søker, fordi lovverket støtter dette.

Makt kan også være en uintendert effekt av regnskapet. En leder kan bestemme at ressurser skal brukes, og legitimere bruken i T1 eller T2, uten at bruken er lovpålagt. Et eksempel på dette, er når en leder bruker argumenter for at fremtidig drift blir vanskelig, om enheten ikke blir tilført mer ressurser. Dette førte til at ekstra ressurser ble tilført enheten, selv om det også kan argumenteres for at det ikke var nødvendig. Dermed finnes det indikasjoner på at ledere i denne kommunen kan bruke sin makt over regnskapet, til å skaffe seg ekstra ressurser. En årsak til konflikter som har oppstått i kommunen, kan være makt over regnskapet. Et eksempel er at beslutninger om ressursbruk har blitt trumfet igjennom, selv om ikke alle er enige. At lederen kan ha makt som fører til at valg om ressursbruk som er høyere enn anbefalt, kan rasjonaliseres gjennom makt over regnskapet. Dette er i tråd med teorien til Markus og Pfeffer (1983).

Empirien kan også tyde på at ledere vurderer regnskapsinformasjon, og bruker denne i en sosial kontekst. Flere av informantene inkluderer samfunnsansvar når ressursbruk vurderes. Dette er i tråd med teorien til Riahi-Belkaoui (2004) om samfunnsansvar i regnskapskonteksten, og Hopwood (2007) om at regnskapsinformasjon ikke vurderes uavhengig av annen informasjon. Oppgavens empiri indikerer at personlige relasjoner og bevaring av arbeidsplasser, er viktig for informantene. Disse faktorene kan være årsaken til at informantene føler et samfunnsansvar, noe som kan påvirke regnskapsvurderingene de gjør.

#### **5.4 Analyse basert på læringsformer**

Analysens siste delkapittel inneholder teori om organisatorisk læring, empiri, samt tilhørende analyse.

### 5.4.1 Organisatorisk læring

Læring skjer selv om aktøren ikke er bevisst på at noe skal læres (Huber 1991). Hall (2010) foreslår at regnskap først og fremst blir snakket om i samtale, og lederne gir deretter mening til regnskapsinformasjon. Anderson (2008) forklarer at informasjonsinnhenting er fundamentalt i teorier om organisatorisk læring. Læring skjer gjennom utveksling av informasjon mellom aktører som befinner seg i samme nettverk (Levitt og March 1988; Anderson 2008). Kommunikasjon er en kompleks form for utveksling av informasjon, og består av at aktøren som sender- og aktøren som mottar informasjon, koder og dekoder beskjeder (Jönsson 1992). Et felles sett med koder er spesielt viktig når lederne lærer gjennom nettverk, fordi verbal kommunikasjon vil involvere flere aktører som kan tolke informasjon på forskjellig måter (Jönsson 1992).

Nesten alle informantene forklarer at de ikke er flinke til å skrive ned vurderinger de har foretatt, i forbindelse med ressursbruk. Den aktøren ved enheten som har gjort vurderingen og tatt beslutningen, er også ansvarlig for å huske hvilke vurderinger som ble gjort i forkant av handlingene. Noen oppvekstledere går gjennom regnskapsinformasjon og beslutninger som er tatt i løpet av året, for å lære. I slike sammenhenger inkluderes også de ansatte ved enheten. Andre oppvekstledere opplyser om, at det er for dårlig tilrettelagt for at enhetene skal kunne lære av beslutninger som er gjort. Empirien gir også informasjon om at lederne finner det vanskelig å lære av hverandre, siden enhetene er forskjellige.

Fra overordnede ledere får vi vite at underordnede ledere mest sannsynlig får for dårlig opplæring i regnskapsbruk. Oppfattelsen av hvordan rapportering og tilbakemelding fungerer i Luster kommune, kan vurderes som varierende blant denne oppgavens informanter. I oppvekstsektoren tolker vi datamaterialet som at 5 av 6 informanter, ikke opplever å få tilbakemelding på de to årlige tertialrapporteringene. Dette er uavhengig om informantens regnskap går i pluss eller minus. Flere informanter kommenterer også, at de ikke tror noen av de overordnede lederne følger opp rapportene. Når det gjelder lederne fra de andre enhetene, viser datamaterialet at 1 av 3 ikke får tilbakemelding på tertialrapportene.

Noen underordnede ledere forklarer at det ikke er tilrettelagt for læring av regnskapsmessige vurderinger. En årsak til dette, kan være at regnskapsmessige vurderinger i stor grad ikke skrives ned. I lys av Levitt og March (1988), kan utveksling av informasjon bli vanskelig om



den ikke lagres. Uttalelser tyder på at underordnede ledere, lærer på eget initiativ. Dette skjer gjennom samtaler om regnskapet ved enhetene. I forbindelse med Jönsson (1992) vurderer vi det som at lederne ved de enkelte enhetene, kan utvikle et sett med koder når de lærer. Det at underordnede ledere lærer på eget initiativ uten retningslinjer for hvordan læringen skal foregå, kan ha ført til at det er utviklet forskjellige ”koder” blant de underordnede lederne. Forskjellige sett med koder, kan forklare hvorfor underordnede ledere ser på andre enheter som så forskjellig fra seg selv, at det ikke forsøkes å lære av regnskapsvurderinger andre har gjort.

Underordnede ledere oppfatter tilbakemeldingen fra overordnede, som mangelfull. I lys av Anderson (2008) og Levitt og March (1988), kan underordnede ledere miste muligheten til å lære fra kommentarer overordnede ledere eventuelt måtte ha, når de ikke får tilbakemelding. Årsaken til dette kan være at det ikke utveksles regnskapsinformasjon i samtale mellom over- og underordnede ledere (Hall 2010).

## Kapittel 6 – Konklusjon

Regnskapsforskning har hatt en tendens til å fremme den tekniske oppbygningen av regnskapet. Eksisterende studier ser ofte mer på generelle trekk ved regnskapsbruk i praksis. Det kan være interessant å studere regnskap i kommuner siden det finnes mange forskjellige ledere med ulik kompetanse, samt tydelige prinsipal-agent forhold. Følgende problemstilling ble valgt:

### **Hva karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere i et utvalg kommunale enheter gjør, når de skal ta, eller følge opp beslutninger?**

Videre vil vi svare på problemstillingen i lys av våre funn, presentere oppgavens bidrag, og gi noen forslag til videre forskning.

Et overordnet funn i denne oppgaven, er at regnskapsmessige vurderinger i Luster kommune karakteriseres av bunnlinjetankegang. Bunnlinjetankegang kan ha ført til innkjøp i en regnskapsperiode, som kanskje ikke ville blitt gjort viss enhetene kunne ha ført ressurser over til neste regnskapsperiode. Eksempel på dette er når informantene gjør innkjøp hos lokale leverandører, som er dyrere enn leverandører utenfor kommunegrensene. Våre funn tyder på at lokale leverandører blir ansett som gode nok, fordi informantene ikke trenger å velge det billigste alternativet. Problemstillingen kan derfor belyses av, at regnskapsmessige vurderinger kan karakteriseres av tilfredsstillende atferd.

Et annet overordnet funn i denne oppgaven, er at ledere kan komme til å skjule informasjon, eller skjule handling for å få gjennomføre handlinger som er i tråd med egne målsetninger. Informantene i denne oppgaven kan skjule informasjon når bryter innkjøpsavtaler. Dette gjøres ved å holde tilbake informasjon fra andre ledere, slik at andre ikke velger å gjøre det samme. Årsaken til at de gjør dette, kan være at de ønsker å fortsette å handle ut i fra egne mål. I tillegg får vi vite at ledere skjuler informasjon for andre ledere, i redsel for at noen skal spørre om lov til å vurdere regnskapsinformasjon på spesifikke måter. Årsaken til dette er at negativ tilbakemelding fra overordnede ledere, vil gå ut over muligheten alle underordnede ledere har til å utføre handlingene de ønsker. En mulig forklaring på problemstillingen, kan derfor være at regnskapsmessige vurderinger karakteriseres av skjult informasjon.

I tillegg til å skjule informasjon, tyder våre funn på at ledere kan komme til å skjule handlinger for å nå egne mål. Lederne sprer ressursbruk ut over hele året, istedenfor å gjennomføre store innkjøp i desember. Dette kan indikere at lederne har gått bort i fra store innkjøp i desember, fordi det ikke ser bra ut i regnskapet. Ved å spre ressursbruken ut over hele regnskapsperioden, kan ressursbruken opprettholdes. Regnskapsmessige vurderinger kan derfor også karakteriseres av skjulte handlinger.

Funnene viser også at det blir gjennomført innkjøp for å støtte lokalsamfunnet. I disse tilfellene kan ledernes følelse av ansvar for samfunnet, bli ansett som viktigere enn både kommunens, og enhetens mål. Overordnede ledere opplyser om at bevaring av gode bygdesamfunn er viktig, og at det kan handles inn fra lokale leverandører selv om det finnes avtaler med andre leverandører. Våre funn indikerer at ledere velger lokale leverandører for å støtte lokalsamfunnet, selv om dette kan få en negativ innvirkning på deres egne regnskap. I lys av dette, kan regnskapsmessige vurderinger i denne kommunen karakteriseres av samfunnsansvar.

Våre funn viser også at regnskapet i denne kommunen har uintenderte funksjoner. Lederne bruker for eksempel regnskapsinformasjon når de legitimerer overforbruk i tertialrapporteringene. En annen uintendert effekt er makt. Et eksempel på makt gjennom kontroll over regnskapet, er at lederne kan trumfe igjennom ressursbruk selv om kommunens administrasjon ikke er enige, så lenge ressursbruken er innenfor budsjetttrammene. Funnene viser at maktbruk har vært benyttet forskjellig, og konflikter har oppstått ved ulik tolkning, noe som også er en uintendert funksjon av regnskapet. Problemstillingen kan derfor belyses, av at regnskapsvurderinger i denne kommunen karakteriseres av uintenderte regnskapsfunksjoner.

Analysen viser også at lederne kan oppfatte muligheten til å lære av beslutninger som mangelfulle. Årsaken til dette kan være at regnskapsmessige vurderinger ikke skrives ned, at enhetene må lære på eget initiativ, og at de anser andre enheter som så forskjellig at det ikke kan læres av dem. I tillegg informerer underordnede ledere om, at overordnede ledere gir mangelfull tilbakemeldinger på regnskapsmessige vurderinger de har gjort. Vi konkluderer derfor med, at regnskapsmessige vurderinger kan karakteriseres av manglende læring.

## **Oppgavens bidrag**

Ledere kan ha intensjon om å skjule informasjon, eller handlinger fra både overordnede ledere og ledere på samme nivå. Dette gjøres for å kunne vurdere som lederen selv ønsker, og ikke nødvendigvis i tråd med kommunens overordnede mål. I lys av Hall (2010) som blant annet sier at regnskapsinformasjon gis mening i samtale med andre, indikerer dette at kommunikasjon av regnskapsinformasjon ikke alltid trenger å lede til noe positivt.

Kommunikasjonen kan medføre at kunnskapen som opparbeides om arbeidsplassen, ikke er riktig. I så måte, kan vår oppgave være med på å moderere eksisterende teori. Samtidig vil dette kunne motivere for mer forskning på denne karakteristikken ved regnskapsmessige vurderinger.

## **Forslag til videre forskning**

Basert på vår oppgave, ser vi flere andre interessante muligheter til videre forskning. Det kunne for eksempel vært interessant å studere hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger i andre kommuner, for å se om det er likheter med våre funn.

Å forske på hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger ledere gjør, ved å bruke observasjonsstudier, kan bidra til å øke forståelsen av hva som karakteriserer regnskapsmessige vurderinger i praksis. Observasjonsstudier kan fange opp karakteristika ledere selv ikke er klar over, eller ikke vil uttale seg om.

En annen oppgave kunne fokusert på politikere som informanter. Dette er også toppledere, og siden disse er lengre fra prosessene kan regnskapsmessige vurderinger disse lederne gjør ha andre karakteristika.

Det å forske på ledernes vilje til å skjule informasjon, for å kunne ta beslutninger som fokuserer på lederens egen nytte, kan være interessant. Å undersøke ting som lederen anser som ”ulovlig”, kan være vanskelig. Derfor må det gjøres en god jobb i forkant av en slik oppgave, slik at forskerne er sikre på å få relevant empiri.

## Litteraturliste

- Anderson, M. H. (2008) Social networks and the cognitive motivation to realize network opportunities: A study of managers' information gathering behaviors. I: *Journal of Organizational Behavior*, 29(1), s. 51-78.
- Arrow, K. J. (1984) **The Economics of Agency**: DTIC Document.
- Busch, T., E. Johnsen og J. O. Vanebo (2002) *Økonomistyring i det offentlige*. 3. utg. utg. Oslo: Universitetsforl.
- Cyert, R. M. og J. G. March (1992) *A behavioral theory of the firm*. 2nd ed. utg. Malden, Mass: Blackwell.
- Douma, S. og H. Schreuder (2013) *Economic approaches to organizations*. 5th ed. utg. Harlow: Pearson Education.
- Elvegård, L. O., E. Gressetvold og I. J. Pettersen (2013) *Bedriftsledelse : ulike perspektiver og tilnærminger til ledelse, økonomistyring og samfunnsansvar*. Trondheim: Akademika.
- Fallan, L., I. J. Pettersen og J. I. Stemsrudhagen (2010) MULTILEVEL FRAMING: AN ALTERNATIVE UNDERSTANDING OF BUDGET CONTROL IN PUBLIC ENTERPRISES. I: *Financial Accountability & Management*, 26(2), s. 190-212.
- György, A. (2012) AGENCY PROBLEMS IN PUBLIC SECTOR. I: *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 21(1), s. 708-712.
- Hall, M. (2010) Accounting information and managerial work. I: *Accounting, Organizations & Society*, 35(3), s. 301-315.
- Hoel, O. og H. Roll-Hansen (2013) *Luster Kommune 50 år* [online]. URL: <http://www.luster.kommune.no/historia-kring-samanslaaing-av-kommunane-luster-jostedal-og-hafslo.5398224-168642.html> (06.04.15).

Hopwood, A. G. (1983) ON TRYING TO STUDY ACCOUNTING IN THE CONTEXTS IN WHICH IT OPERATES. I: *Accounting, Organizations & Society*, 8(2/3), s. 287-305.

Hopwood, A. G. (2007) Whither accounting research? I: *The Accounting Review*, s. 1365-1374.

Huber, G. P. (1991) ORGANIZATIONAL LEARNING: THE CONTRIBUTING PROCESSES AND THE LITERATURES. I: *Organization Science*, 2(1), s. 88-115.

Hölmstrom, B. (1979) Moral Hazard and Observability. I: *The Bell Journal of Economics*, 10(1), s. 74-91.

Jacobsen, D. I. (2005) *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. utg. Kristiansand: Høyskoleforl.

Jensen, M. C. og W. H. Meckling (1976) Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. I: *Journal of Financial Economics*, 3(4), s. 305-360.

Jensen, M. C. og W. H. Meckling (1979) *Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure*: Springer.

Jönsson, S. (1992) Accounting for improvement: action research on local management support. I: *Accounting, Management and Information Technologies*, 2(2), s. 99-115.

Jönsson, S. (1998) RELATE MANAGEMENT ACCOUNTING RESEARCH TO MANAGERIAL WORK! I: *Accounting, Organizations & Society*, 23(4), s. 411-434.

Kahneman, D. og A. Tversky (1979) Prospect theory: An analysis of decision under risk. I: *Econometrica: Journal of the Econometric Society*, s. 263-291.

Kahneman, D. og A. Tversky (1984) Choices, values, and frames. I: *American Psychologist*, 39(4), s. 341-350.

Kieso Donald, E., J. Weygandt Jerry og D. Warfield Terry (2004) *Intermediate Accounting* 11st. I: *John Willey & Sons, United States of America*.

Levin, I. P., S. L. Schneider og G. J. Gaeth (1998) All frames are not created equal: A typology and critical analysis of framing effects. I: *Organizational behavior and human decision processes*, 76(2), s. 149-188.

Levitt, B. og J. G. March (1988) Organizational learning. I: *Annual review of sociology*, s. 319-340.

Levy, J. S. (1997) Prospect theory, rational choice, and international relations. I: *International Studies Quarterly*, 41(1), s. 87.

Libby, R., R. Bloomfield og M. W. Nelson (2002) Experimental research in financial accounting. I: *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), s. 775-810.

March, J. G., H. Guetzkow og H. A. Simon (1993) *Organizations*. 2nd ed. utg. Cambridge, Mass: Blackwell Business.

March, J. G. (1994) *Primer on decision making: How decisions happen*: Simon and Schuster.

Markus, M. L. og J. Pfeffer (1983) Power and the design and implementation of accounting and control systems. I: *Accounting, Organizations and Society*, 8(2-3), s. 205-218.

McKinnon, S. M. (1992) *The information mosaic*: Harvard Business Press.

Mellemvik, F., N. Monsen og O. Olson (1988) Functions of accounting—a discussion. I: *Scandinavian Journal of Management*, 4(3), s. 101-119.

Mellemvik, F. (1997) *Accounting, the hidden collage?: accounting in the dialogues between a city and its financial institutions*. Reprint (Siviløkonomutdanningen i Bodø : trykt utg.), b. nr 13/97. Bodø: Siviløkonomutdanningen i Bodø.

Mellemvik, F., L. Gårseth-Nesbakk og O. Olson (2005) Nordic light on public sector accounting research - dominate traits in 1980-2003. I: *b. s. 299-319: Accounting in Scandinavia - The Northern Lights* (eds.) Sten Jönsson & Jan Mouritsen Copenhagen : Liber & Copenhagen Business School Press.

Monsen, N. N. (1989) *Regnskap i politikken?: om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse*, Norges handelshøyskole. Institutt for regnskap og revisjon.

Nyeng, F. (2004) *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forl.

Olson, O. (1990) Qualities of the programme concept in municipal budgeting. I: *Scandinavian Journal of Management*, 6(1), s. 13-29.

Riahi-Belkaoui, A. (2004) *Accounting theory*. 5th ed. utg. London: Thomson learning.

Ringdal, K. (2007) *Enhet og mangfold: samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 2. utg. utg. Bergen: Fagbokforl.

Solli, R. og S. Jönsson (1997) Housekeeping? Yes, but which house? Meaning and accounting context — A case study. I: *Scandinavian Journal of Management*, 13(1), s. 19-38.

Thaler, R. H. (1999) Mental Accounting Matters. I: *Journal of Behavioral Decision Making*, 12(3), s. 183-206.

Thaler, R. H. (2008) Mental Accounting and Consumer Choice. I: *Marketing Science*, 27(1), s. 15-25.

Tjora, A. H. (2012) *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. 2. utg. utg. Oslo: Gyldendal akademisk.

Tversky, A. og D. Kahneman (1981) The framing of decisions and the psychology of choice. I: *Science*, 211(4481), s. 453-458.



Tversky, A. og D. Kahneman (1992) Advances in Prospect Theory: Cumulative Representation of Uncertainty. I: *Journal of Risk and Uncertainty*, 5(4), s. 297-323.

Vaivio, J. (2008) Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential. I: *Qualitative Research in Accounting & Management*, 5(1), s. 64-86.

Wilner, N. A. (1988) The Financial Accounting System Viewed as a Control System. I: *American Journal of Business*, 3(1), s. 42-46.

Young, J. J. (2006) Making up users. I: *Accounting, Organizations and Society*, 31(6), s. 579-600.

*Årsrapport 2008*. (2009) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2009*. (2010) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2010*. (2011) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2011*. (2012) [online]. Luster Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2012*. (2013) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2013.* (2014) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

*Årsrapport 2014.* (2015) [online]. Luster: Luster kommune. URL:  
<http://www.luster.kommune.no/arsmelding-rekneskap-og-tertialrapportar.168270.nn.html>  
(05.05.15).

## Vedlegg 1 - Intervjuguide

1. Kor lenge har du hatt leiaransvar for denne einheita?
  - a. Kva stilling kom du frå?
  - b. Har du på noverande tidspunkt andre verv eller stillingar?
  
2. Korleis vil du beskrive arbeidskvardagen din?
  - a. Mykje møter, reising, telefonar, samtalar, konferansar, osv.?
  - b. Mange små avgjersler, få store?
  - c. Rutinearbeid?
  - d. Mykje interaksjon med kollegaer kontra arbeid åleine?
  
3. Korleis går du fram for å innhenta informasjonen du treng i samband med beslutningar om ressursbruk?
  - a. Hva slags type informasjon ser du etter?
  - b. Kor leitar du etter slik informasjon?
  - c. I kva grad ser du etter tallbasert (budsjett/kalkyler/nøkkeltal) ved beslutningar? I så fall, kva slags? Kvar finn du den?
  
4. Kven snakkar du med i situasjoner der det finnes usikkerhet rundt beslutningen du skal ta?
  - a. Korleis kontaktar du dei?
  - b. Korleis foregår denne kommunikasjonen?
  - c. Kor foregår denne informasjonen?
  - d. Blir tallbasert informasjon diskutert?
  - e. Korleis spelar denne inn i forhold til annan informasjon?
  
5. Korleis blir informasjonen du søker fremstilt?
  - a. Ulike forhold du møter på når du skal bestemma noko.
  - b. Skriftleg, samtale, rapportar, møter, kurs, osv.
  - c. Er det nokon måte du føretrekk framfor andre? Kva type? Kvifor?
  - d. Har du nokon gong opplevd å skifte mening på grunn av korleis noko blei framstilt? – Hugsar du kvifor du endra meininga di?
  - e. Går du gjennom (for eksempel) budsjettet fra a-å, eller blir informasjonen presentert på en annen måte (for eksempel) gjennom samtale.
  
6. Korleis jobbar du med å vurdere eigen ressursbruk?
  - a. Opp i mot reglement for offentleg anskaffelse?
    - i. Krav til konkurranse uavhengig av anskaffelsens verdi.
    - ii. Eksempel frå regjeringa: En kommune skal kjøpe inn til den årlige sommerfesten for ca. 25 000 kroner. I mange tilfeller vil det være tilstrekkelig å sjekke (for eksempel) to til tre leverandørers priser og

- menyer på internett, gjennom e-post eller lignende for å tilfredsstille kravet til konkurranse.
  - iii. reglementet skal sikre at alle leverandører blir behandla likt gjennom heile prosessen
  - iv. reglementet skal vera med på å sikra gjennomsiktigheit, forutberegnligheit, og etterprøvbarheit.
- b. Er det spesielle situasjonar der det er lett å følgje reglementet?
  - c. Er det utfordringar med å følgje slike reglement i visse situasjonar?
    - i. Viss ja, i kva situasjonar?
  - d. Kva andre ting enn dette reglementet hjelper deg i å vurdere din ressursbruk?
7. Korleis er det lagt til rette for at ansatte i eininga skal kunne lære av erfaringane dei gjer seg kring beslutningar?
- a. Korleis blir slik informasjon tatt vare på?
  - b. Korleis kan andre søke i denne informasjonen?
8. På kva måte er det lagt til rette for at ansatte i denne eininga skal kunne lære av erfaringar gjort i andre einingar?
- a. Er det lagt til rette for at andre einingar skal kunne lære av dykk?
  - b. Andre liknande (andre skular, barnehagar, osv)
  - c. Andre områder (Oppvekst, Helse, Kultur, Bibliotek, Teknisk, osv.)
9. Kva type beslutningar tek du utan å måtte skaffe deg meir informasjon først?
- a. For eksempel sende heim sjuk ansatt. (nøkkeltal: sjukefråvær)
  - b. På kva grunnlag tek du slike avgjersler?
  - c. Kor stor friheit har du til å ta slike raske beslutningar, utan å involvere overordna?
  - d. I situasjonar der du ikkje har tid til å innhente informasjon, kva baserar du beslutningane dine på? Kan vera situasjonar der media dukkar opp og stiller spørsmål der du ikkje får tid til å innhenta meir informasjon. Møtearenaer der politikarar eller andre forsøker å presse gjennom noko, eller kjem med kritikk rundt noko ein ikkje er sikker på.
    - i. Kva verktøy har du tilgjengeleg som hjelp deg i slike situasjonar? (Kognitive: Har du visse spelereglar/nøkkeltal/andre forhold som du basere slike raske beslutningar på?)
10. Har du nokon gong sjekka opp at informasjon du fekk frå kollegaer stemte?
- a. Viss ikkje, kva gjer at du aldri har følt at dette har vore nødvendig?
  - b. Kvifor følte du at dette var nødvendig?
  - c. I kva samanheng gjorde du dette?
  - d. Korleis gjekk du fram for å sjekka?
  - e. Kven snakka du med?
  - f. Kjem det an på kven informasjonen kjem ifrå?
  - g. Kjem det an på kva type/kor stor beslutningen er?

11. Har du nokon gong opplevd å ta ein beslutning kring ressursbruk, basert på din erfaring, der du ikkje hadde støtte for beslutninga du tok?
- Kva type beslutning var dette?
  - Kvifor trur du det var innvendingar?
  - Korleis framstilte du valget ditt?
  - Kva blei utfallet?
  - Om du alltid har hatt støtte, kva trur du er utslagsgivande for dette?
    - Korleis framstiller du informasjonen til andre?
    - Tek du val for å bevisst påvirka? (framstilling, kroppsspråk, tonefall, ordvalg, type informasjonskanal, osv)
12. Kva informasjon brukar du for å støtte opp om din ressursbruk?
- Budsjett/kalkyler/rammer
  - Helsemessige gevinstar blant ansatte
  - Sikre arbeidsplassar
  - Skape arbeidsplassar
  - Gode erfaringar med liknande ressursbruk tidlegare?
13. Korleis meiner du din arbeidsplass blir påverka av beslutningar tatt av andre, andre stadar i kommunen?
- F.eks andre skulars/barnehagars ressursbruk. Andre einingars ressursbruk.
  - Korleis innhentar du slik informasjon?
  - Snakkar du med nokon spesielle for å få informasjonen?
  - Korleis blir den presantert?
  - Korleis presenterer du den til dine kollegaer?