

Jens Buhaug Folstad & Rasmus Evensen

# Regnskapsrapportering i norske kommuner - Mangelfull rapportering av finansielle eiendeler og gjeld

Reporting of accounting information in  
Norwegian local governments - Inadequate  
disclosure of financial assets and liabilities

**MASTEROPPGAVE - Økonomi og administrasjon/siviløkonom  
Trondheim, Mai 2016**

Hovedprofil: Økonomisk styring

Veileder: Levi Gårseth-Nesbakk



NTNU har intet ansvar for synspunkter eller innhold i oppgaven.  
Framstillingen står utelukkende for studentens regning og ansvar.

## Forord

Denne masteroppgaven er skrevet som en avslutning på et toårig masterstudium ved NTNU avdeling Handelshøyskolen i Trondheim.

Vi har valgt å studere regnskapsrapporteringspraksis hos norske kraft- og ROBEK-kommuner med fokus på finansielle eiendeler og gjeld. Vi studerer i hvor stor grad kommunene etterlever lovpålagte rapporteringskrav, hva de vektlegger ved regnskapsrapportering og om revisor bemerker manglende rapportering i revisjonsberetningen. I faget *Regnskap i teori og praksis* ble vi introdusert for flere teorier om regnskap, og hvordan disse fungerer i praksis. I tillegg lærte vi om regnskapsskandaler som Enron og Terra, og årsaker til at disse oppsto. Dårlig regnskapsrapporteringspraksis er nevnt som en av de viktigste årsakene til krisene, og dette er en av grunnene til at vi ønsker å studere emnet. Vi har gjennom denne oppgaven hatt mulighet til å ta i bruk teorier om regnskap og teorier fra andre økonomisk- administrative fag. I tillegg har vi fått bedre forståelse for formålet med regnskap og hvordan dette gjenspeiler seg i praksis.

Masteroppgaven har vært en arbeidsomfattende, utfordrende og lærerik prosess. Vi har gjennom studien gjort flere interessante funn, og noen av dem kan oppfattes som ganske graverende. Vi ønsker å rette en stor takk til vår veileder Levi Gårseth-Nesbakk for gode og konstruktive tilbakemeldinger underveis i prosessen og Frode Kjærland for reisestøtten han tildelte oss slik at studien lot seg gjennomføre. Videre ønsker vi å takke respondentene som stilte opp til intervju. De tok seg tid og satte seg inn i problemstillinger tilknyttet vårt tema og kom med gode og informative svar.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, 23. mai 2016

---

Jens Buhaug Folstad

---

Rasmus Evensen

## Sammendrag

Denne studiens tema er regnskapsrapportering av finansielle eiendeler og gjeld i norske kommuner. Bakgrunnen for valg av tema er rollen regnskapsrapportering har hatt ved tidligere regnskapsskandaler, som Terra- og Enron-skandalene. Videre er temaet i liten grad berørt av forskning, nasjonalt så vel som internasjonalt. Forskningsspørsmålene er:

*I hvilken grad oppfyller norske kommuner lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeldsposter, og hva vektlegger de ved regnskapsrapportering?*

*Fremkommer det av revisjonsberetningene dersom kommunene ikke rapporterer sine finansielle eiendeler og gjeldsposter i henhold til lovpålagte krav?*

Oppgavens teoretiske fundament består av agent-teori, responderingsplikt og teori om regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon. Den metodiske fremgangsmåten består av dokumentstudier av kraft- og ROBEK-kommunenes årsregnskap og revisjonsberetninger, samt seks dybdeintervju med kommunalt ansatte med ansvar for utarbeiding av årsregnskap. Årsregnskapene er studert med hensyn til overholdelse av relevante lovkrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld, og for å presentere en prosentvis rapporteringsgrad har vi benyttet en selvutviklet indeks.

Studiens sentrale funn er at kraft- og ROBEK-kommuner i snitt overholder 54,95 % av de lovpålagte rapporteringskravene vår indeks inneholder tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld i årsregnskapet. Dette funnet stemmer overens med flere internasjonale studier som har avdekket mangler i kommunal rapportering. Det fremkommer av dybdeintervjuene at de som utarbeider regnskapene vektlegger å overholde lovkravene samt å holde revisor fornøyd, samtidig som valgene deres også styres av egne oppfatninger av hva som bør være med i regnskapet. I andre rapporteringskanaler, derimot, vektlegger de at politisk styre skal forstå sentral regnskaps-informasjon. Videre fremkommer det ikke fra revisjonsberetningene at de lovpålagte rapporterings-kravene ikke overholdes av kommunene.

Nøkkelord: Årsregnskap, kraft-kommuner, kommuner på ROBEK-listen, revisor, responderingsplikt.

## **Abstract**

The topic of this thesis is disclosure of accounting information concerning financial assets and debt in Norwegian local governments. This topic was chosen due to the role disclosure of accounting information, or rather the lack thereof, has had in previous accounting scandals, such as the Terra and Enron scandals. Additionally, this field of study has received little attention in research. This thesis will attempt to answer two research questions. These are:

*To what extent do Norwegian local governments comply with the mandatory disclosure requirements for financial assets and debt, and what do they take into account when they report accounting information?*

*Is it discernible from the auditor's statement that the local governments fail to disclose their financial assets and debt in compliance with mandatory requirements?*

The theoretical framework of this thesis consists of agency theory, accountability theory and theory concerning accounting and the qualitative characteristics of accounting information. The methodological approach comprises document studies of the financial statements and auditor's statements of municipals characterized by either being on the ROBEK-lists or by having income from power plants. To complement the document studies, this thesis includes six interviews with employees responsible for preparing the financial statements of the local government. The financial statements were studied using a disclosure index to determine the extent to which the local governments comply with the mandatory disclosure requirements.

The main findings of this study is that the local governments studied comply with 54.95 % of the mandatory disclosure requirements included in our index. This is similar to what several international studies have found. The interviewees appear mainly to be concerned with complying with legally required disclosure elements, and thus with keeping the auditors satisfied, while at the same time letting their own opinion of what information is relevant affect what they report. In other reporting channels, the interviewees take into greater account that the politicians understand the pieces of accounting information the interviewees deem most important. Further, it is not discernible from the auditor's statements that the local governments fail to comply with the mandatory disclosure requirements.

Keywords: Financial statements, local government, ROBEK-list, accountability.

# Innholdsfortegnelse

1. Innledning.....	1
1.1 Bakgrunn for tema.....	1
1.2. Avgrensning og begrepsavklaring.....	3
1.2.1 Kraft- og ROBEK-kommuner.....	3
1.2.2 Finansielle eiendeler og gjeld.....	4
1.3 Oppgavens struktur og fremgangsmåte.....	5
2. Teori.....	6
2.1 Tidligere studier.....	6
2.2 Responderingsplikt.....	8
2.2.1 Sinclairs dekomponering.....	10
2.2.2 Agent-teori.....	13
2.3 Regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon.....	15
2.3.1 Hierarkiet.....	17
2.4 Oppsummering av teori.....	21
3. Metode.....	23
3.1 Designvalg og refleksjoner tilknyttet forskningsspørsmålene.....	23
3.1.1 Forskningsspørsmål 1 og tilhørende design.....	23
3.1.2 Forskningsspørsmål 2 og tilhørende design.....	24
3.1.3 Oppsummering av design.....	25
3.2 Metodisk håndtering av litteraturgjennomgangen.....	26
3.3 Dokumentstudien.....	26
3.3.1 Innhenting av årsregnskap.....	26
3.3.2 Kommunal rapporteringsgrad-indeks.....	27
3.3.3 Indeksutvikling.....	28
3.3.4 Utvikling av rapporteringselementer.....	29
3.3.5 Indeksering av årsregnskap.....	31
3.3.6 Kommentar til elementer i indeksliste.....	31
3.3.7 Kommentar til valg av variabler.....	33
3.3.8 Undersøkelse av revisjonsberetninger.....	34
3.4 Intervjuene.....	34
3.4.1 Respondentene.....	34
3.4.2 Intervjuguide.....	35
3.4.3 Gjennomføring av intervjuene.....	36
3.4.4 Transkribering og kategorisering.....	36

3.5	Diskusjon om metodekvalitet .....	37
3.5.1	Reliabilitet.....	37
3.5.2	Begrepsvaliditet .....	38
3.5.3	Ekstern validitet .....	39
3.5.4	Overensstemmelse .....	40
3.6	Etiske hensyn .....	40
3.6.1	Informert samtykke .....	41
3.6.2	Konfidensialitet.....	41
3.6.3	Konsekvenser ved å delta i forskningsprosjekter.....	42
3.6.4	Meldeplikt .....	42
4.	Bakgrunnsinformasjon .....	43
4.1	Kommunalt årsregnskap .....	43
4.1.1	Notekrav til finansielle anleggsmidler .....	45
4.1.2	Notekrav til markedsbaserte finansielle omløpsmidler.....	45
4.1.3	Notekrav til gjeld .....	45
4.2	Revisjon av kommuneregnskap .....	46
4.2.1	Tilsyn og kontroll i kommuner .....	47
4.2.2	Revisors oppgaver og plikter .....	47
5	Empiri fra dokumentstudien.....	48
5.1	Introduksjon.....	48
5.2	Gjennomgang av årsregnskapene .....	48
5.2.1	Statistikk for kommuner.....	48
5.2.2	Statistikk etter kommunestørrelse .....	53
5.2.3	Statistikk for ROBEK-kommuner.....	53
5.2.4	Sensitivitetsanalyse tilknyttet endret vesentlighetsgrense .....	54
5.3	Gjennomgang av revisjonsberetningene .....	54
6	Empiri fra Intervjuene .....	56
6.1	Ulike syn på regnskapets hovedformål.....	56
6.2	Kommunestyret er viktigste bruker .....	57
6.3	Kommunestyret mangler forståelse og interesse for regnskap .....	58
6.4	Lite fokus på brukere uten regnskapsforståelse.....	59
6.5	Formidler årsregnskapet til revisor .....	61
6.6	Etterlevelse av lover og forskrifter sentralt .....	62
6.7	Muntlig kommunikasjon er viktig .....	64
6.8	Annen rapportering reduserer informasjonsbehovet i notene.....	65

7. Analyse.....	67
7.1 Responderingsplikt .....	67
7.1.1 Ledelsesorientert responderingsplikt .....	68
7.1.2 Politisk orientert responderingsplikt .....	69
7.1.3 Responderingsplikt overfor allmennheten .....	71
7.1.4 Profesjonsorientert responderingsplikt .....	72
7.1.5 Personlig responderingsplikt.....	74
7.1.6 Agent-teori .....	75
7.2 Regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon.....	77
7.2.1 Hierarkiet .....	78
7.3 Oppsummering av analyse.....	85
8. Konklusjon .....	87
8.1. Studiens bidrag og Implikasjoner .....	88
8.1.1 Studiens bidrag til regnskapslitteratur .....	88
8.1.2 Studiens bidrag til forskningsfeltet .....	90
8.1.3 Studiens implikasjoner .....	90
8.2 Videre forskning .....	92
8.3 Studiens sårbarhet.....	93
9. Referanser.....	94
10. Vedlegg .....	101
Vedlegg 1: Liste rapporteringselementer finansielle eiendeler .....	101
Vedlegg 2: Liste rapporteringselementer gjeld .....	103
Vedlegg 3: Informantbrev .....	105
Vedlegg 4: Intervjuguide .....	107
Vedlegg 5: Oversikt nøkkelordsøk .....	108
Vedlegg 6: Fullstendig liste med overholdelsesprosent per kommune .....	109

## **Figuroversikt**

Figur 1: Interessekonflikter vedrørende regnskapets formål (Cyert & Ijiri, 1974).....	16
Figur 2: Regnskapets kvalitative egenskaper (Riahi-Belkaoui 2004, s 186) .....	17
Figur 3: Aktuelle poster i balanseoppstilling .....	44
Figur 4: Spredning i rapporteringsgrad .....	49

## **Tabelloversikt**

Tabell 1: Oversikt over viktige endringer i undersøkelsen .....	25
Tabell 2: Utviklingen av rapporteringselementene til finansielle eiendeler og gjeld.....	30
Tabell 3: Koding av respondenter .....	35
Tabell 4: Statistikk for utvalget.....	49
Tabell 5: Overholdelse på de forskjellige balansepostene .....	50
Tabell 6: Overholdelse på 15 spørsmål tilknyttet finansielle eiendeler .....	51
Tabell 7: Overholdelse på 9 spørsmål tilknyttet gjeld.....	52
Tabell 8: Overholdelse fordelt på kommunestørrelse .....	53
Tabell 9: Overholdelse ROBEK- og ikke-ROBEK kommuner .....	53
Tabell 10: Overholdelse ved økt vesentlighetsgrense .....	54



# 1. Innledning

## 1.1 Bakgrunn for tema

Temaet i denne oppgaven er regnskapsrapporteringspraksis i kommunal sektor.

Blant hovedfunksjonene til kommuneregnskapet, er at det skal fungere som informasjonsdokument og kontrollverktøy (Opstad, 2013). I tillegg til årsregnskapet, skal virksomhetene i offentlig sektor presentere en årsrapport, som skal gi et mer grundig bilde av ressursforvaltningen. Gjennom disse dokumentene kan offentlige virksomheter legitimere sin ressursdisponering (Opstad, 2013), samtidig som offentligheten får innsyn i forvaltning av skattepenger. Det er derfor viktig at årsregnskapet og tilhørende noter gir et rettviseende bilde av virksomheten.

Svak og mangelfull regnskapsrapportering i offentlig sektor kan få store konsekvenser. I 2008 opplevde verden en alvorlig finansiell krise. Utilstrekkelig regnskapsrapportering nevnes som en av årsakene til krisens omfang i eksempelvis Hellas (Soll, 2014 i Bakar & Saleh, 2015). Mangelfull regnskapsrapportering var også et sentralt element i Terra-skandalen der flere norske kommuner var involvert (se f.eks. KRYSS-revisjon, 2008; PWC, 2008; KPMG, 2008). I forbindelse med Terra-saken ble det avdekket vesentlige mangler i de involverte kommunenes regnskap. Kommunene tapte store summer på risikable plasseringer, uten at disse plasseringene var tilstrekkelig spesifisert i årsregnskapet. Bremanger kommune utelot eksempelvis fondsplasseringer på 370 millioner kroner fra årsregnskapet (KRYSS-revisjon, 2008), mens Rana kommunes regnskap manglet tilstrekkelig spesifisering av plasseringenes størrelse og tilknyttede risiko (PWC, 2008).

I etterkant av Terra-skandalen ble forskrift om kommunal finansforvaltning endret (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Spørsmålet er om et mer omfattende reglement vil redusere tilbøyeligheten til å operere i gråsoner. Vi ser blant annet i dag at norske kommuner har 1500 % høyere kortsiktig gjeld enn for 8 år siden, noe som innebærer at norske kommuner har et refinansieringsbehov på omtrent 120 milliarder kroner inneværende år. En del av disse kortsiktige lånene finansierer langsiktige investeringer (Sættem, 2016), en praksis som ikke anbefales (Aastvedt & Mauland, 2008). Til tross for at kommunene er lovpålagt å rapportere sin gjeldsforvaltning, mener riksrevisjonen at kun halvparten av kommunene med mest gjeld har gjort dette på en tilstrekkelig god måte (Riksrevisjonen, 2015).

Den mangelfulle rapporteringen i forbindelse med Terra-saken, gjorde at elementer ved plasseringene ikke ble synliggjort (se f.eks. PWC, 2008; KPMG, 2008). I disse dager, med oljeprisens fall og svak vekst i Kinas økonomi, mener flere makroøkonomiske eksperter at verden kan være på vei inn i en ny finanskriser (Mogen, 2015; Iversen, 2016). Dette vil kunne føre til store tap hos kommuner med risikoutsatte plasseringer. Det er derfor av allmenn interesse at kommunene rapporterer tilstrekkelig og rettvise informasjon om sine finansielle plasseringer og tilhørende risiko, slik at regnskapsbrukere enkelt kan få innsikt i kommunenes reelle finansielle situasjon. Kommuner med store finansielle eiendeler er i større grad enn andre utsatt for risiko knyttet til sine plasseringer, og det er derfor desto viktigere at regnskapsrapporteringen deres er av god kvalitet (Aastvedt & Mauland, 2008).

Offentlig regnskapsrapportering er et viktig tema å studere på grunn av dets tilknytning til offentlig gjennomsiktighet (Arifin, 2014), et prinsipp som er sentralt for demokratiske myndigheter (Schneider & Samkin, 2008). Så vidt vi ser, er dette temaet i liten grad berørt i norsk forskning. Internasjonalt har forskning avdekket store variasjoner i rapporteringspraksis i offentlig sektor (se f.eks. Ingram, 1984; Stanley, et al., 2008; Blanco, et al., 2011), og at rapportering i offentlig sektor tenderer til å være mangelfull i forhold til lovverket (se f.eks. Vermeer, et al., 2012; Arifin, 2014; Ingram & Copeland, 1981). Flere av de ovennevnte studienes utgangspunkt har vært å sjekke i hvilken grad lokale myndigheter overholder lovpålagte rapporteringskrav. Dette er gjort ved bruk av rapporteringsindekser som måler prosentvis overholdelse av lovkravene. Vårt bidrag til feltet vil være å kombinere en slik fremgangsmåte med dybdeintervju og sjekk av revisjonsberetningene. Hensikten med intervjuene er å forstå hva som vektlegges ved regnskapsrapportering, mens studien av revisjonsberetningene har som mål å avdekke hvorvidt regnskapsrevisorene påpeker mangelfull rapportering dersom dette er tilfellet. Denne oppgavens utgangspunkt er to forskningsspørsmål.

*Forskningsspørsmål 1: I hvilken grad oppfyller norske kommuner lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeldsposter, og hva vektlegger de ved regnskapsrapportering?*

For å kontrollere at kommunene rapporterer i henhold til lovverket, er kommunestyrene pålagt å engasjere revisor (Kommuneloven, 1992, § 78). Selv om revisorene skal bidra til å øke klientens troverdighet gjennom å redusere sannsynligheten for vesentlige regnskapsfeil (Rezaee, 2005), medfører revisjonsarbeidets natur at de kan møte rollekonflikter tilknyttet

jobben de gjør for klientene sine (Merchant & van der Stede, 2007). I Enron-skandalen var eksempelvis revisorene sentrale for at svindelen var gjennomførbar (Rezaee, 2005). Videre viser forskning at revisorer kan være tilbøyelige til å akseptere tvilsom rapporteringspraksis hvis de har incentiver til dette (Libby, et al., 2002). En svensk studie viste eksempelvis at kommunerevisorene i liten grad bemerket at kommunene brøt lovpålagte rapporteringskrav (Tagesson & Eriksson, 2011). Det er derfor av stor interesse å avdekke hvorvidt norske kommunerevisorer påpeker eventuelle lovbrudd i sine beretninger.

Forskningsspørsmål 2: *Fremkommer det av revisjonsberetningene dersom kommunene ikke rapporterer sine finansielle eiendeler og gjeldsposter i henhold til lovpålagte krav?*

Disse to forskningsspørsmålene vil besvares gjennom bruk av teori om responderingsplikt, agent-teori, samt teori om regnskap og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon.

## **1.2. Avgrensning og begrepsavklaring**

I dette delkapittelet forklarer vi oppgavens avgrensninger og noen sentrale begreper. Først forklarer vi valget om å fokusere på kraft- og ROBEK-kommuner, samt hva vi legger i disse begrepene. Deretter redegjøres det for hvorfor vi har valgt å fokusere på finansielle eiendeler og gjeld, og hva disse begrepene omfatter i regnskapet.

### **1.2.1 Kraft- og ROBEK-kommuner**

Vi har valgt å avgrense denne studien til å omhandle norske kraft- og ROBEK-kommuner. Kraftkommuner er, ifølge Gårseth-Nesbakk & Kjærland (2015), kommuner med ett eller flere vannkraftanlegg i kommunen. Valget om å fokusere på kraftkommuner skyldes at de, gjennom konsesjonsavgift, i utgangspunktet vil ha tilgang til et høyere nivå av likvide midler som kan plasseres kortsiktig for å oppnå avkastning (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Konsesjonsavgiften avhenger av størrelsen på kraftproduksjonen i kommunen (NVE, 2004). Derfor har vi valgt å se på kraftkommuner med over 100 gigawatt-timer kraftproduksjon i året. Dette valget begrunnes ytterligere i kapittel 3.3.1.

ROBEK er et register med kommuner og fylkeskommuner i økonomisk ubalanse (Regjeringen.no, 2016). Valget om å studere ROBEK-kommuner er knyttet til en diskusjon i regnskapslitteratur om hvilken tilnærming til kontroll og overvåkning som er best egnet til å forbedre regnskaps- og revisjonspraksis. Skillet kan sies å gå mellom de som mener at ytterligere ekstern detaljregulering vil forbedre praksis (Rezaee, 2005) og de som mener at

profesjonell selvdisiplinering er den mest hensiktsmessige tilnærmingen (McMillan, 2004). Det å være på ROBEK-listen innebærer økt kontroll for kommunene. Formelle systemer i kommunesektoren medfører strengere ekstern detaljregulering av kommunene gjennom økt kontroll fra Fylkesmannen og revisor. Dette er tiltak iverksatt av høyere nivåer i det politiske hierarkiet, og er derfor et element av det Sinclair (1995) kaller «*political accountability*». I tillegg forventer vi økt mediefokus overfor ROBEK-kommuner, noe som kan knyttes til «*public accountability*». Accountability-begrepene presenteres i kapittel 2.2.

Fylkesmannen skal kontrollere budsjettene og økonomiplanene til kommunene på ROBEK-listen, i tillegg til at de må godkjenne alle vedtak om lån og langsiktige leieavtaler (Fylkesmannen.no, 2012). Når kommunene utarbeider budsjett, tar de utgangspunkt i budsjett og regnskap fra tidligere år (Opstad, 2013). Siden Fylkesmannen kontrollerer budsjettet til kommunene, så vil også regnskapet overordnet sett bli tettere fulgt opp.

Videre skal revisor føre strengere tilsyn med ROBEK-kommuner. Revisors hovedoppgave er å kontrollere årsregnskap, og for kommuner med svak økonomi kan vesentlige feil i regnskapet få større konsekvenser enn for kommuner med god økonomi. Dette skal revisor ta hensyn til ved revidering av årsregnskapet, og han skal da sette en lavere vesentlighetsgrense (Norges Kommunerevisorforbund, 2005).

Kommuner på ROBEK-listen har i utgangspunktet mangelfull økonomisk kontroll, da dette er en av forutsetningene for å havne på listen. Dette kan føre til at mediene viser større interesse for årsregnskapet. Et Google-søk på nyhetssaker hvor ROBEK nevnes gir eksempelvis omtrent 730 treff det siste året.

Ovennevnte forhold viser at kommuner på ROBEK-listen generelt sett vil bli utsatt for ytterligere kontroll. Vår oppgave vil bidra til debatten om ulike reguleringsperspektiv ved å se på om økt kontroll samvarierer med bedre rapportering (se f.eks. McMillan, 2004). Likevel er det slik at det å havne på ROBEK-listen innebærer at kommunen har hatt sviktende internkontroll. Derfor er det også mulig at rapporteringsrutinene til kommuner på denne listen i utgangspunktet er dårligere enn i andre kommuner.

### **1.2.2 Finansielle eiendeler og gjeld**

Finansielle eiendeler omfatter finansielle anleggsmidler og omløpsmidler. Finansielle anleggsmidler er langsiktige plasseringer som har løpetid på over ett år og der investeringene er av en «*ikke-finansiell*» karakter (Sunde, 2010). Finansielle omløpsmidler er penger,

eiendeler eller kontraktsfestede rettigheter til å motta eller levere penger eller andre finansielle instrumenter. I vår oppgave har vi valgt å se på finansielle eiendeler som er risikoutsatte. Etter vår forståelse omfatter dette aksjer og andeler klassifisert som anleggsmidler og markedsbaserte finansielle omløpsmidler. I tillegg har vi sett på gjeld med unntak av finansielle leieavtaler og pensjonsforpliktelser. Ytterligere informasjon om finansielle eiendeler og gjeld med tilknyttet regelverk finnes i kapittel 4.

Fokuset på risikoutsatte finansielle eiendeler er først og fremst inspirert av Terra-skandalen. I tillegg besluttet vi også å studere gjeldsposter. Begge disse regnskapspostene kjennetegnes av risiko og usikkerhet, noe som kan gjøre det mer krevende å rapportere korrekt. En bankkonto er det enkelt å rapportere korrekt, siden man kun skal oppgi hvor mye som står der. Ved risikoutsatte finansielle eiendeler derimot, må man blant annet opplyse om markedsverdi, finansiell markedsrisiko, tilhørende aktivaklasse og forankring i kommunens finansreglement. Videre kan finansielle eiendeler og gjeld være komplekse produkter. Det vil da være spesielt viktig at de fremkommer tydelig i regnskapet (Aastvedt & Mauland, 2008).

### **1.3 Oppgavens struktur og fremgangsmåte**

I det nedenstående vises oppgavens struktur. I kapittel 2 presenteres litteraturgjennomgangen tilknyttet studiens tema samt teoriene oppgaven forankres i. I kapittel 3 redegjøres det for forskningsmetoder og sentrale metodiske valg. Kapittel 4 gir bakgrunnsinformasjon om kommunal sektor, kravene til innhold i kommunenes årsregnskap og en beskrivelse av revisors rolle og plikter. I kapittel 5 presenteres funnene fra dokumentstudiene, mens kapittel 6 viser funnene fra dybdeintervjuene vi gjennomførte. I kapittel 7 vil funnene analyseres ved hjelp av oppgavens teoretiske fundament. I kapittel 8 besvarer vi forskningsspørsmålene, og deretter presenterer vi implikasjoner knyttet til våre resultater og forslag til videre forskning. Kapittel 9 inneholder kildene som er brukt i oppgaven, mens kapittel 10 inneholder vedlegg.

## 2. Teori

I det følgende kapittelet presenteres oppgavens teoretiske grunnlag. Teoriene anvendes til å analysere empirien, og strukturen i analysen ligner strukturen i dette kapittelet.

Innledningsvis presenterer vi tidligere forskning tilknyttet oppgavens tema. Deretter presenterer vi teori om responderingsplikt. Dette er en oversettelse av det som i regnskapslitteratur er kjent som «*accountability*», og som anses som en del av regnskapets hovedformål (Aastvedt & Mauland, 2006; Steccolini, 2004). Responderingsplikt innebærer det å være pliktig til å forklare og rettferdiggjøre ens handlinger (GASB, 1987)<sup>1</sup>, og har en parallell til agent-teorien (Kvifte & Johnsen, 2008). Sistnevnte teori avslutter delkapittelet om responderingsplikt. Deretter redegjøres det for regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon, hvor det tas utgangspunkt i Financial Accounting Standard Boards hierarkiske presentasjon av regnskapsinformasjonens kvalitative egenskaper (FASB, 1980)<sup>2</sup>.

### 2.1 Tidligere studier

Det engelske begrepet «*disclosure*» er sentralt for regnskapsrapportering (Hendriksen & Van Breda, 1992). Ordet er ikke direkte oversettbart til norsk, og det finnes ingen klar forståelse av hva begrepet omfatter (Bakar, 2013). Vi oversetter «*disclosure*» med offentliggjøring. Videre skilles det mellom to typer offentliggjøring: frivillig og tvungen. Tvungen offentliggjøring er oppfylning av lovpålagte rapporteringskrav, mens frivillig offentliggjøring da forstås som det som rapporteres utover lovkravene (Marston & Shrikes, 1991).

Mange forskere påpeker at det eksisterer lite forskning på tvungen offentliggjøring i offentlig sektor (Arifin, 2014; Bakar, 2013; Clarke, et al., 2009). Dette gjelder spesielt for små kommuner (Cockrell, 2012a). Videre mener flere at offentlig sektor er underrepresentert i forskning i forhold til privat sektor (Bakar, 2013; Clarke, et al., 2009). Selv om mange land har omfattende regler for hva som skal inngå i offentlige årsrapporter og årsregnskap (Ryan, et al., 2002), viser forskning at offentlige organisasjoner ikke alltid formidler informasjon i henhold til lovkrav (se f.eks. Arifin, 2014 og Bakar, 2013). I det følgende kapittelet presenterer vi studier som helt eller delvis omhandler lokale myndigheters overholdelse av lovpålagte rapporteringskrav.

---

<sup>1</sup> GASB: Governmental Accounting Standards Board.

<sup>2</sup> FASB: Financial Accounting Standards Board.

Flere av de tidligste bidragene til feltet stammer fra USA. Ingram & Copeland (1981), Ingram & DeJong (1987) og Copley (1991) avdekket mangelfull etterlevelse av lovkravene blant amerikanske kommuner<sup>3</sup>. Førstnevnte studie fant at gjennomsnittlig etterlevelse for utvalget varierte mellom 49 % og 96 % på de ulike rapporteringselementene, og at kun 58 % av tilhørende revisjonsberetninger bemerket at regnskapene avvek fra lovkrav. Videre indikerer deres funn at avvik fra lovkrav først og fremst skyldtes manglende kunnskap om regnskapskrav både hos revisor og klient. Ingram & DeJong (1987) sammenlignet rapporteringspraksis blant kommuner i stater hvor GAAP<sup>4</sup> er påkrevd, hvor GAAP er frivillig og stater med egne rapporteringskrav. I de to førstnevnte lå vektet rapporteringsgrad på 87,4 % og 85,6 %, mens det blant kommuner i stater med egne rapporteringskrav var på 67,7 %. Copleys (1991) funn var at selverklært rapporteringsgrad varierte mellom 76,9 % og 99,2 % på ulike rapporteringselementer i forhold til lovkrav.

I det første tiåret etter årtusenskiftet ble det gjort flere relevante studier. I Australia avdekket Ryan et al. (2002) og Herawaty & Hoque (2007) mangelfull rapportering i årsrapporter til henholdsvis australske kommuner og departementer. I sistnevnte studie lå gjennomsnittlig rapporteringsgrad på 58 %. Carvalho et al. (2007) fant samme rapporteringsgrad, altså 58 %, i sin studie av portugisiske kommuners årsregnskap. Gore (2004) sammenlignet grad av offentliggjøring i årsregnskapene til kommuner i Michigan og Pennsylvania. Mens GAAP-etterlevelse kreves for kommuner i førstnevnte stat, er ikke dette lovpålagt i Pennsylvania. Studien viste at kommuner i Pennsylvania rapporterte signifikant mindre enn de i Michigan, og at kommuner i sistnevnte stat i gjennomsnitt overholdt 91,28 % av GAAP-krav.

De siste årene har det blitt gjort flere bidrag til feltet, blant annet i Nord-Amerika. Blanco et al. (2011) og Pollanen (2014) studerte årsrapporter i kanadiske kommuner. Begge studiene avdekket mangelfull rapportering i henhold til regelverket<sup>5</sup>. I tillegg viste begge studiene at mange av kommunene ikke hadde avlagt årsrapporter. Vermeer et al. (2012) og Cockrell (2012a) studerte lokale myndigheter i USA. Studiene fant at gjennomsnittlig overholdelse av lovkrav i årsregnskapene var på henholdsvis 82 % og 72,8 %

---

<sup>3</sup> I Ingram & Copelands (1981) studie vurderte de et manglende element som korrekt rapportert hvis det ble bemerket i revisjonsberetningen at elementet ikke var inkludert i årsregnskapet.

<sup>4</sup> GAAP står for "*generally accepted accounting principles*".

<sup>5</sup> Blanco et al. (2011) brukte en indeks som inkluderte både lovpålagte og frivillige elementer.

Videre finnes det flere studier fra Asia og Oseania. Martani & Lestiani (2012) og Arifin (2014) studerte graden av etterfølgelse av lovpålagte rapporteringskrav i årsrapportene til lokale myndigheter i Indonesia, og fant at gjennomsnittlig overholdelse var på henholdsvis 35 % og 70 %. Bakar (2013) fant i sin studie av årsrapporter i malaysisk offentlig sektor at omtrent 35 % av de lovpålagte elementene var utelatt, og hun konkluderer med at fravær av sanksjoner, ressursproblematikk, manglende etterspørsel og at informasjonen opplevdes irrelevant delvis forklarer den lave rapporteringsgraden. Et lignende bidrag ble gjort av Chatterjee et al. (2012, i Bakar, 2013), som gjennom intervju med ansatte som utarbeidet årsrapporter i lokale myndigheter i New Zealand, fant at liten interesse i omgivelsene for informasjonen og ressursmangel var blant forklaringene på manglende rapportering.

I europeisk sammenheng finnes det nyere bidrag fra Spania og Sverige. Marti et al. (2012) dokumenterte at gjennomsnittlig overholdelse på ulike rapporteringselementer hos spanske lokale myndigheter var mellom 83,9 % og 91 %. Falkman & Tagesson (2008) studerte overholdelse av rapporteringskrav i svenske kommuners årsregnskap. Forfatterne konkluderer med at overholdelsesgrad er under 70 %. Svensk lov krever at avvik fra standarder skal redegjøres for i årsrapporten, men kun 11 % av avvikene var rapportert. Studien inkluderer intervju for å forstå den manglende rapporteringen, og konklusjonen var at manglende etterlevelse av lovkrav skyldtes manglende kompetanse, lav kvalitet på revisjon, uklare og inkonsistente standarder og negative holdninger blant regnskapsprodusentene. Tagesson & Eriksson (2011) gjennomførte en dypere undersøkelse av 16 av kommunene Falkman & Tagesson (2008) studerte. Gjennomsnittlig avvik fra standarder i årsrapporten var på omtrent 40 %, og studien avdekket at økonomisjefene i kommunene kun var klar over omtrent 65 % av avvikene. Blant kommunene var det kun ett tilfelle av avviksbeskrivelse i årsrapporten, noe som er lovpålagt. I tillegg fant Tagesson & Eriksson (2011) at revisorene i liten grad påpekte avvik fra lovkrav, selv om de i henhold til loven skal gjøre dette.

## **2.2 Responderingsplikt**

Det engelske ordet «*accountability*» er ikke direkte oversettbart til norsk. I valget mellom Mellempvik & Olsons (1996) «*ansvarsutkreving*» og Gårseth-Nesbakk & Kjærlands (2015) «*responderingsplikt*», har valget falt på siste oversettelse.

Hovedformålet til regnskap kan deles inn i kontroll- og beslutningsformål (Aastvedt & Mauland, 2006; Ryan, et al., 2002). Kontrollformålet innebærer responderingsplikt gjennom



oppfølging av resultater (Steccolini, 2004), og responderingsplikt omfatter det å være pliktig til å forklare og rettferdiggjøre ens handlinger (GASB, 1987).

Generelt sett kan responderingsplikt ses på som ansvar og forpliktelser i en relasjon (Kober, et al., 2012). Ordet forstås i en kontekst med en aktør som er responderingspliktig for en handling, prosess eller et utfall, og en aktør som vedkommende er pliktig overfor. Den responderingspliktige skal rapportere, og den overordnede har rett til å kreve informasjon og dernest evaluere den responderingspliktige (Steccolini, 2004). Begrepet omfatter altså både det å formidle informasjon og det å evaluere informasjonen for å holde en aktør ansvarlig. I en bred forståelse av begrepet omfatter responderingsplikt også at informasjonen er pålitelig, av god kvalitet og forståelig, og at den distribueres på en god måte (Steccolini, 2004).

Responderingsplikt anses som et mer komplekst fenomen i offentlig enn i privat sektor (Ryan, et al., 2002; Kober, et al., 2012). Dette skyldes at responderingsplikt er en spesielt viktig mekanisme i et demokrati, da det offentlige bør stå ansvarlig for bruk av befolkningens ressurser (Kober, et al., 2012). Pallot (1992) argumenterer med at det ikke-frivillige forholdet mellom innbyggerne og de som bruker offentlige midler er grunnen til at responderingsplikt er viktig i offentlig sektor. Videre er offentlig responderingsplikt rettighetsbasert, ikke nyttebasert. Med dette menes at myndighetene plikter å dele informasjon med befolkningen, uavhengig av kost/nytte-vurderinger (Ryan, et al., 2002), som ellers anses å være en begrensning når det gjelder hva som skal regnskapsføres og rapporteres (Kvifte & Johnsen, 2008). Mangelfull regnskapsrapportering fører til at responderingsplikt ikke kan utøves optimalt (Bakar & Saleh, 2015). Videre er responderingsplikt relevant i relasjonen mellom innbyggere og folkevalgte, og mellom folkevalgte og offentlige ledere (Reginato, 2010).

Responderingsplikt er nært knyttet til gjennomsiktighet (Muñuz & Bolivar, 2015), og er et mangesidig begrep (Steccolini, 2004). I tillegg tillegges begrepet mening avhengig av konteksten det forstås i, og av personen som forstår begrepet (Sinclair, 1995; Reginato, 2010). En konsekvens av dette er at det foreligger en rekke dekomponeringer av begrepet (se f.eks. Stewart, 1984; Rosair & Taylor, 2000; Sinclair, 1995). Steccolini (2004) presenterer en oversikt over ulike dekomponeringer, og vi har valgt å benytte oss av Sinclairs (1995)

inndeling av begrepet i fem komponenter. Dette valget skyldes at Sinclairs (1995) artikkel er den mest brukte<sup>6</sup> av alternativene Steccolini (2004) presenterer.

### **2.2.1 Sinclairs dekomponering**

Sinclair (1995) dekomponerer responderingsplikt inn i fem del-begreper. Vi benytter oss her av Gårseth-Nesbakk & Kjærlands (2015) oversettelser av komponentene: ledelsesorientert, politisk orientert, rettet mot allmennheten, profesjonsorientert og personlig.

#### ***Ledelsesorientert responderingsplikt***

Denne typen responderingsplikt oppstår som følge av en aktørs plassering i et hierarki. En ansatt vil eksempelvis være responderingspliktig overfor sin overordnede i organisasjonshierarkiet (Sinclair, 1995). Dette innebærer at vedkommende skal rapportere om resultater og hvilke ressurser som har gått med til å nå disse (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Sinclair (1995) mener videre at ledelsesorientert responderingsplikt innebærer at den pliktige tildeles en viss autonomi, mot at vedkommende aksepterer å bli kontrollert og disiplinert. En parallell til ledelsesorientert responderingsplikt, er administrativ responderingsplikt. Disse to typene blir iblant ansett som én og samme ting, men der fokuset innen ledelsesorientert responderingsplikt er på overvåkning av input og output, omhandler administrativ responderingsplikt overvåkning av prosessene der input omgjøres til output (Sinclair, 1995). Den ledelsesorienterte responderingsplikten kan altså sies å være resultatorientert, mens den administrative er prosessorientert (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Vi velger her å anse administrativ responderingsplikt som en komponent av ledelsesorientert responderingsplikt, da verken Sinclair (1995) eller Gårseth-Nesbakk & Kjærland (2015) skiller ut denne formen for responderingsplikt som en egen komponent.

#### ***Politisk orientert responderingsplikt***

Sentralt i denne formen for responderingsplikt er at ulike nivå i politiske hierarki skal holde hverandre ansvarlige, og at offentlige virksomheter skal rapportere oppover i systemet (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Politisk responderingsplikt oppstår som følge av ansvaret som tildeles offentlige tjenstepersoner. Disse handler på vegne av, og er responderingspliktige overfor, de folkevalgte. De folkevalgte er responderingspliktige overfor

---

<sup>6</sup> Her sjekket vi antall registrerte siteringer i Google Scholar. Sinclairs (1995) artikkel er blitt sitert 738 ganger, noe som er klart flest av alternativene presentert av Steccolini (2004).

befolkningen generelt. Det eksisterer altså en kjede av responderingsplikt fra det laveste nivå i offentlige organisasjoner helt opp til velgerne, selv om denne koblingen ikke er like tydelig og relevant i praksis (Sinclair, 1995). Denne typen responderingsplikt kan videre motvirke både at politisk ledelse griper inn i det administrative og at den offentlige organisasjonen blander seg inn i politikk. Politisk orientert responderingsplikt fungerer med andre ord som et skille mellom administrasjon og politikk (Sinclair, 1995). På denne måten holdes de folkevalgte ansvarlige overfor overordnede politiske nivåer, slik at administrasjonen kan fokusere på de administrative oppgavene (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015).

Et annet element av politisk orientert responderingsplikt, er lovgivende forsamlings regulering av regnskap- og rapporteringspraksis (Luke, 2010). Det forutsettes at de vedtatte lovene og forskriftene iverksettes og følges opp av de underliggende nivåene i det politiske hierarkiet, og at politikere og offentlige administrasjoner innehar tilstrekkelig kompetanse og ressurser til å etterfølge lov og forskrift (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015).

### ***Responderingsplikt rettet mot allmennheten***

Denne typen responderingsplikt er uformell og rettet direkte mot allmennheten, og innebærer å redegjøre for administrativ aktivitet overfor offentligheten, interessegrupper og individer (Sinclair, 1995). Den bygger på premisset om at allmennheten har rett til innsyn (Ryan, et al., 2002), og redegjøring overfor offentligheten kan foregå gjennom ulike kanaler, blant annet nyhetsinnslag, høringer og lignende (Sinclair, 1995). Man må adressere omgivelsenes krav og forventninger om forklaringer tilknyttet ulike forhold (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015), og politikerne og offentlig ansatte er forpliktet til å delta i åpen dialog omkring sine handlinger og grunnlaget for dem (Coy, et al., 2001). Denne formen for responderingsplikt kan også gjøre seg gjeldende i form av den pliktiges eget ønske om å forklare seg overfor offentligheten. På denne måten er allmennhetens oppmerksomhet, og dermed også medias søkelys, sentralt. Når kritikkverdige forhold trekkes frem av media, forventes det gjerne at de ansvarlige responderer på kritikken (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015).

### ***Profesjonsorientert responderingsplikt***

Denne formen for responderingsplikt er tilknyttet det å være medlem av en profesjon med en viss anseelse i samfunnet (Sinclair, 1995), og innebærer at profesjonstilhørigheten styrer aktørers vurderinger og handlinger (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Man kan føle en pliktfølelse overfor profesjonen og de som er ansvarlig for normeringene som former

profesjonens praksis. Samtidig kan faglig tilhørighet innebære tilknytning til et nettverk man kan forhøre seg med ved ulike problemstillinger (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Begrepet er knyttet til verdiene integritet og ekspertise (Sinclair, 1995), og denne typen responderingsplikt kan overstyre andre forpliktelser (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). For revisorer kan lojalitetsfølelse til profesjonen motvirke at vedkommendes følelse av tilhørighet til oppdragsgiver påvirker revisors vurderinger (Libby, et al., 2002).

I regnskapslitteraturen pågår det en diskusjon tilknyttet avveining mellom strengere ekstern kontroll av regnskapsprodusenter og revisorer, og fokus på profesjonsorientert responderingsplikt. Diskusjonen omhandler hvordan regulering av regnskapspraksis best kan utøves. McMillan (2004) presenterer to tilnærminger: «*the dicipline of space*» og «*the dicipline of enclosure*». Vi velger her å bruke Gårseth-Nesbakk & Kjærlands (2015) oversettelse av begrepene til henholdsvis «*profesjonell selvdisiplinering*» og «*ekstern detaljregulering*». Den profesjonelle selvdisiplineringen er en diskret og generell tilnærming til kontroll og regulering som henvender seg til praktikerne gjennom at profesjonen synliggjør hvilke dyder og karakteregenskaper som er nødvendige for å utøve yrket godt (McMillan, 2004). Dette gjør seg gjeldende gjennom at profesjonen etablerer prinsipper for regnskapsføring, og god praksis utledes deretter fra disse prinsippene (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Gjennom klargjøring av hva som er god regnskapspraksis og utvikling av mekanismer for observering, hierarkisk inndeling og belønning av individer, kan profesjonen utøve atferdskontroll overfor medlemmene. I tillegg kan dette utvikle et ideal for hvordan regnskapspraktikere skal utøve sitt yrke (McMillan, 2004). Ekstern detaljregulering derimot, innebærer kontroll av praksis gjennom klart definerte regler og reguleringer (McMillan, 2004), og overlater i langt mindre grad praksis til praktikernes skjønn (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Noen studier indikerer at ytterligere regulering ikke fungerer når det gjelder å disiplinere de som utformer regnskapet (Libby, et al., 2002).

Denne diskusjonen berører også revisorer, en profesjon som har vært i fokus ved flere regnskapsskandaler (Rezaee, 2005). Revisors rolle er å gjennomgå en organisasjons regnskap, slik at de kan uttale seg om regnskapet gir et rettviseende bilde av organisasjonens finansielle posisjon, og om organisasjonen etterlever lovpålagte krav (Tagesson & Eriksson, 2011). Libby et al. (2002) presenterer flere bidrag fra forskning når det gjelder revisors rolle. Blant annet er det dokumentert at revisor iblant kan feilrapportere i favør oppdragsgiver hvis de oppfatter uklarhet i forbindelse med hva som bør rapporteres. Videre har man sett at

revisorer er mer tilbøyelige til å akseptere aggressiv regnskapsføring og rapportering hvis de oppfatter at egen risiko er lav. I tillegg antydes det at revisor vanskelig kan være helt uavhengig av oppdragsgiver. Dette kan skyldes at gjentatt interaksjon med oppdragsgiver har skapt en følelse av tilhørighet til vedkommende (Libby, et al., 2002). I tillegg kan rollen som ekstern revisor medføre rolle-konflikter mellom det å støtte klienten, ivareta allmennhetens interesser og det å tjene penger for egen bedrift (Merchant & van der Stede, 2007). Konklusjonen til Libby et al. (2002) er at revisorer kan utnytte regnskapsreglenes iboende fleksibilitet på en måte som gagnar deres interesser.

### *Personlig responderingsplikt*

Personlig responderingsplikt gjør seg gjeldende ved at man opptrer og handler ut i fra hva man selv mener er riktig i henhold til egen overbevisning og samvittighet (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015), og kan ses på som en form for etisk veiledning overfor individer som må prioritere mellom ulike former for responderingsplikt (Pollanen, 2005). Den baserer seg på grunnleggende verdier som respekt for andre og ansvar for egne handlinger (Sinclair, 1995) og prinsipper (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Der andre former for responderingsplikt håndheves eksternt, styres denne av interne psykologiske kontrollelementer, og denne formen for responderingsplikt anses som en spesielt kraftfull styringsmekanisme (Sinclair, 1995).

### **2.2.2 Agent-teori**

Responderingsplikt er det teoretiske utgangspunktet for denne oppgaven, da folkevalgte tildeler beslutningsmyndighet og autonomi til kommunal administrasjon. Dette medfører et agent-problem, ifølge Zimmerman (1977), og agent-teori blir derfor en naturlig del av oppgavens teorikapittel. Dette forsterkes av flere forhold. Agent-teori er brukt i mye forskning på offentliggjøring i offentlig sektor (Bolivar, et al., 2013), og formidling av regnskapsinformasjon har tilknytning til agentproblemet (Marti, et al., 2012). Videre anses responderingsplikt-formålet til regnskap som et agent-problem (Kvifte & Johnsen, 2008). I tillegg kan kommuner anses å være organisert i prinsippal-agent-relasjoner (Olson, 1990).

Det skilles mellom en normativ og en positiv tilnærming til agent-teori. Mens den normative varianten fokuserer på hvordan man bør strukturere kontrakter for å redusere uønsket atferd hos agenten, og gjerne er matematisk av natur, ser den positive tilnærmingen på incentivene som foreligger (Jensen & Meckling, 1976). Sistnevnte er vanligere å bruke som utgangspunkt i empiriske studier (Johnsen, 1999). Hovedfokuset i denne oppgaven er hvordan det

rapporteres, ikke hvordan man bør utforme relasjonen mellom aktørene. Derfor velger vi, i likhet med Jensen & Meckling (1976) og Zimmerman (1977), å fokusere på den positive tilnærmingen til teorien. Vi utelukker ikke de normative elementene, men disse havner i bakgrunnen i vår oppgave.

Overordnet omhandler agent-teorien de som legitimt sett kontrollerer organisasjonen og de som tar de fleste viktige beslutninger (Johnsen, 1999). Sentralt er ideen om at agent og prinsipal har motstridende interesser (Zimmerman, 1977), noe som i offentlig kontekst innebærer avvik i interessene mellom folkevalgte, offentlig ledelse og velgerne (Bolivar, et al., 2013). For å sikre at de har opptrådt i henhold til sitt ansvar, må folkevalgte og offentlig ledelse kunne holdes ansvarlige for sine handlinger (Bolivar, et al., 2013). Et annet sentralt begrep er asymmetrisk informasjon. Dette innebærer at en aktør har tilgang på relevant informasjon som den andre ikke har (Johnsen, 1999). For å håndtere dette problemet, vil offentlige organisasjoner innføre regnskaps- og revisjonspraksiser både for å overvåke agentene og for å signalisere god styring av organisasjonen (Copley, 1991).

I agentteorien antas det typisk at agentene er rasjonelle<sup>7</sup>, evaluerende og maksimerende individer (Zimmerman, 1977). At de er rasjonelle, innebærer at de vurderer og reflekterer rundt konsekvensene av endringer i omgivelsene og egne handlinger. Å være evaluerende, innebærer at agenten har preferanser. At agenten er maksimerende, medfører at han handler for å oppnå så mye som mulig av det han oppfatter som nytte (Jensen & Meckling, 1976). I tillegg er en vanlig antagelse at agentene foretrekker å ikke arbeide og at de kun vil yte mer hvis de oppfatter at det lønner seg (Douma & Schreuder, 2008).

De ovennevnte forholdene legger grunnlaget for agent-problemet. Dette innebærer en kontraktssituasjon, hvor en prinsipal har ansatt en agent for å gjøre en oppgave. Denne oppgaven må være av en sånn art at agenten får tildelt en viss beslutningsmyndighet for å løse den. For å redusere avviket mellom aktørenes interesser, kan prinsipalen etablere incentiver som motiverer agenten til å handle i tråd med prinsipalens interesser (Zimmerman, 1977). I tillegg kan prinsipalen iverksette overvåkning og kontrolltiltak for å begrense uønsket atferd hos agenten. Slike tiltak medfører kostnader for prinsipalen, og i de fleste

---

<sup>7</sup> Merk at Zimmerman referer til Jensen & Meckling (1976) når det gjelder forståelsen av REMM. Zimmerman bruker «*rational*» i stedet for Jensen & Mecklings «*resourceful*», uten at han utdyper denne endringen. Vi velger å holde oss til Zimmermans begrepsbruk og Jensen & Mecklings forståelse i og med at Zimmerman ikke utdyper begrepsbruken sin utover å referere til Jensen & Meckling.

agent-relasjoner vil agenten ta beslutninger som ikke maksimerer nytten for prinsipalen (Zimmerman, 1977). Eksempler på sub-optimal atferd hos agenten, er unnasluntring, økt konsum av goder på jobb og underslag av midler (Zimmerman, 1977).

I relasjonen mellom kommuneadministrasjon og prinsipalene er offentliggjøring av regnskapsinformasjon sentralt (Marti, et al., 2012). Når det gjelder regnskapets rolle i relasjonen, skal det først og fremst gi relevant finansiell informasjon til eksterne brukere (Young, 2006). I offentlig sektor er en slik ekstern brukergruppe befolkningen generelt, og denne gruppen utgjør den fremste prinsipalen i offentlig sektor. De folkevalgte står i et agent-forhold til befolkningen (Mellemvik, et al., 2010). På samme måte er ledere i offentlige organisasjoner i et agent-forhold til de folkevalgte, som er ansvarlige for å sette målsetninger, kontrollere resultater, samt ansette og eventuelt si opp agentene så lenge dette ikke bryter med det prinsipielle skillet mellom offentlig virksomhet og politisk ledelse (Reginato, 2010). Å sette krav til offentliggjøring av informasjon gjennom årsregnskap og årsrapporter, er et tiltak fra prinsipalenes side som styrker deres evne til å overvåke agentene i offentlig sektor. Dette medfører overvåkningskostnader som påtas av prinsipalen, for å kontrollere agenten (Douma & Schreuder, 2008). En form for overvåkning er å ansette en person, hvis jobb er å kontrollere andre, og denne type rolle fylles gjerne av revisor. Uten granskningen fra revisjon, vil det være større risiko for at agentene misbruker informasjonsasymmetri for å berike seg selv på bekostning av prinsipalen (Douma & Schreuder, 2008). Relasjonen mellom revisoren og prinsipalen er av en slik art at det oppstår nok et agent-problem: Den som overvåker kan yte mindre enn det kontrakten spesifiserer hvis vedkommende gis mulighet (Douma & Schreuder, 2008).

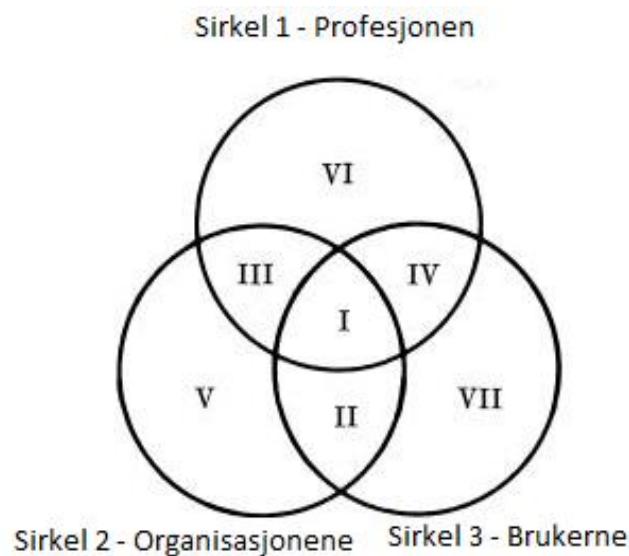
### **2.3 Regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon**

For å være beslutningsnyttig, må regnskapsinformasjon oppfylle et sett med kvalitetskrav (Kvifte & Johnsen, 2008). Disse egenskapene gjør informasjonen nyttig og skal styre regnskapsvalgene hos standardsettere og regnskapsprodusenter (FASB, 1980).

Lovkrav setter rammer for akseptable regnskapsvalg hos regnskapsprodusenter, men slike krav vil aldri være i stand til å angi riktig praksis i alle situasjoner. Derfor innebærer regnskapspraksis subjektive vurderinger (Mellemvik & Olson, 1996). I tillegg vil tolkning og forståelse av kravene være personavhengig, slik at praksis vil variere mellom organisasjoner

innenfor områder hvor det eksisterer frihet når det gjelder akseptabel praksis (Mellempvik & Olson, 1996).

Offentliggjøring av regnskapsinformasjon er en sentral del av regnskapspraksis (Hendriksen & Van Breda, 1992). En utfordring knyttet til dette, er at de berørte aktørene kan ha motstridende interesser når det gjelder hva som skal offentliggjøres. Figur 1 illustrerer dette. Utgangspunktet er at regnskap er nødvendig som følge av interaksjon mellom organisasjonene, brukerne og regnskapsprofesjonen (Cyert & Ijiri, 1974). Sirkel 1 i figuren representerer informasjon som regnskapsprofesjonen kan produsere og verifisere (Riahi-Belkaoui, 2004), og omfatter regnskapsførere, revisorer, samt systemet som påvirker aktivitetene deres (Cyert & Ijiri, 1974). Sirkel 2 viser det organisasjonene aksepterer å offentliggjøre. Sirkel 3 viser det brukerne ønsker at skal rapporteres, eksempelvis som følge av informasjonens relevans til beslutningstakingen deres. Figurens område VI representerer informasjon som profesjonen er i stand til å produsere, men som brukerne ikke ønsker samtidig som organisasjonene ikke vil offentliggjøre den (Riahi-Belkaoui, 2004).



*Figur 1: Interessekonflikter vedrørende regnskapets formål (Cyert & Ijiri, 1974).*

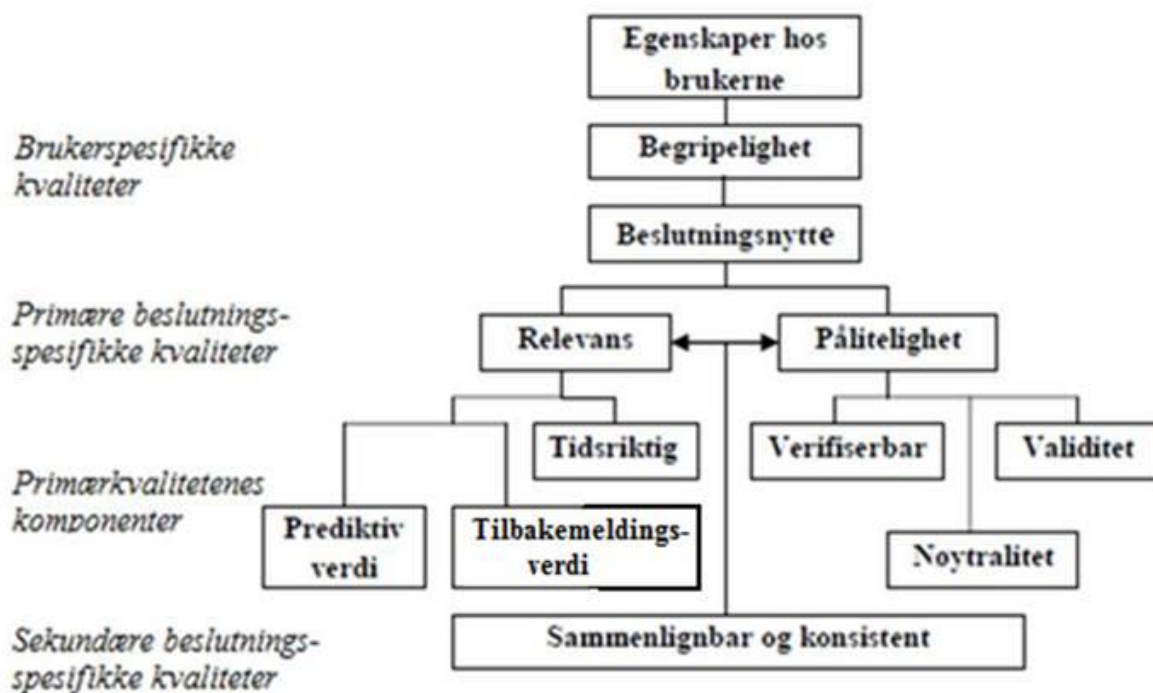
Ut fra denne figuren utledes tre tilnærminger til utvikling av regnskapets formål. En mulighet er den organisasjonsorienterte, som innebærer å ta utgangspunkt i det organisasjonene er villige til å offentliggjøre, og deretter finne måter å anvende og fremskaffe denne informasjonen på. Et annet alternativ er profesjonsorientering. Dette innebærer å ta utgangspunkt i informasjon profesjonen klarer å fremskaffe og verifisere. Det siste



alternativet er brukerorientering. Dette innebærer at utgangspunkt tas i informasjon brukerne oppfatter som relevant, og deretter la det være opp til profesjonen og organisasjonene å fremskaffe og verifisere denne informasjonen (Cyert & Ijiri, 1974).

### 2.3.1 Hierarkiet

FASB (1980) skiller kvalitetskravene til regnskapsinformasjon inn i primære og sekundære krav. Pålitelighet og relevans er de primære kvalitetskravene, mens sammenlignbarhet og konsistens er sekundære (Riahi-Belkaoui, 2004). For at informasjon skal kunne være nyttig for regnskapsbrukere, må den ha et visst nivå av begge primæregenskapene. Vesentlighet og kost/nytte-vurderinger fungerer som grenser for hva som skal regnskapsføres. I hvor stor grad en av primæregenskapene bør vektlegges på bekostning av den andre, er situasjonsavhengig, og egenskapene kan settes inn i følgende hierarki (FASB, 1980):



Figur 2: Regnskapets kvalitative egenskaper (Riahi-Belkaoui 2004, s 186, Egen oversettelse)

### ***Brukerne, deres egenskaper og behovet for beslutningsnyttig informasjon***

Regnskapets hovedformål er brukerorientert (Aastvedt, 2010), og regnskapet skal først og fremst gi finansiell informasjon til eksterne brukere (Young, 2006). I offentlig sektor er publikum en viktig ekstern bruker. Interne brukere inkluderer politikerne og offentlig administrasjon, og sammen med publikum er disse de viktigste brukerne av offentlige regnskap (Mellempvik, et al., 2010).

Regnskapsbrukere er tradisjonelt blitt ansett som en homogen gruppe med rasjonelle og kalkulerende beslutningstakere. Man har antatt at deres fokus har vært på transaksjoner og økonomiske hendelser, samt hvordan disse påvirker den aktuelle organisasjonens finansielle situasjon (Young, 2006). I tillegg har en vanlig antagelse vært at mer regnskapsinformasjon kun kan komme brukerne til gode (Lawrence, 2013). Flere mener at slike syn på regnskapsbrukere er unyanserte. Libby et al. (2002) poengterer at brukerne er opptatt av bunnlinjen, og antyder at selv profesjonelle brukere av regnskapet endrer sin vurdering av et regnskap avhengig av hvor ulike elementer er plassert, samt hva postene defineres som. Mellempvik et al. (2010) forteller at politikere som regnskapsbrukere ikke forventes å ha kunnskap nok til kritisk å vurdere ulike regnskapsbegreper, og at de typisk er opptatt av oversikter fremfor detaljer. Maines & McDaniel (2000) forteller at fem faktorer kan påvirke hvorvidt ikke-profesjonelle regnskapsbrukere vektlegger et stykke regnskapsinformasjon når de vurderer en virksomhets prestasjoner. Disse faktorene er plassering i regnskapsdokumentet, hvorvidt elementet benevnes som inntekt, kobling til bunnlinjen, grad av isolasjon og grad av aggregering. Videre viser forskning at brukerne benytter seg av begrenset mengde informasjon når de tar beslutninger, og at beslutningsrelevante elementer i regnskapet ofte ignoreres (Libby, et al., 2002). Manglende lesbarhet og overdreven mengde informasjon er også nevnt som hindre når det gjelder regnskapsbrukernes evne til å trekke ut relevant informasjon fra regnskapet (Lawrence, 2013). Young (2006) mener at standardsetternes antagelser om rasjonelle økonomiske beslutningstakere er et bevisst valg blant flere mulige syn på brukerne. Videre mener hun at dette brukersynet har skapt en forventning om hvilken type informasjon brukerne ønsker, og at dette ikke nødvendigvis stemmer. For å endre rapporteringspraksis, mener hun at synet på, og antagelsene om, brukerne først må endres.

### ***Begripelighet***

Begripelighet er et brukerspesifikt kvalitetskrav knyttet til brukeren eller brukergruppens mulighet for fortolkning av regnskapsinformasjonen (Mellempvik, et al., 2010).

Regnskapsinformasjonens begripelighet styres av en kombinasjon av kjennetegn ved brukeren eller brukergruppen og regnskapsinformasjonens egenskaper. I forhold til enkeltbrukere, er spørsmålet om brukeren faktisk har regnskapsforståelse, mens det i tilknytning til brukergrupper blir et spørsmål om regnskapsinformasjonen er forståelig for publikummet den er tiltenkt å nå (FASB, 1980). Monsen (2014) sier at regnskapsinformasjon i kommunal sektor på en forståelig måte må møte informasjonsbehovet til politikere for at disse skal kunne utøve politisk kontroll. Dette mener han er et viktig element i demokratiet.

### ***Relevans***

Primæregenskapen *relevans* innebærer at brukerne kan dra nytte av regnskapsinformasjonen i beslutningsøyemed (Kvifte & Johnsen, 2008). Relevans er et spørsmål om grad, ikke art, og regnskapsinformasjonen kan følgelig være mer eller mindre relevant, avhengig av hvilken bruker det er snakk om og hva vedkommendes behov er (Riahi-Belkaoui, 2004). Hvis ny regnskapsinformasjon ikke kan påvirke beslutninger eller vurderinger, er den irrelevant (Kvifte & Johnsen, 2008). Merk at forståelsen av informasjonens relevans er knyttet til dens evne til å påvirke en bruker som ikke allerede har informasjonen. Med andre ord kan informasjonen være relevant for en beslutning selv om den ikke påvirker en konkret brukers beslutning. I tillegg er det viktig å skille mellom begripelighet og relevans. At en bruker ikke forstår informasjonen, påvirker ikke informasjonens relevans (FASB, 1980).

Relevans kan deles inn i tre begreper. Disse er prediksjonsverdi, tilbakemeldingsverdi og tidsriktighet. Prediksjonsverdi innebærer at regnskapsinformasjonen skal kunne hjelpe brukere til å evaluere fortidige, nåtidige og fremtidige hendelser. Tilbakemeldingsverdi omhandler informasjonens evne til å bekrefte eller korrigere forventninger. At informasjonen er tidsriktig, betyr at den gjøres tilgjengelig for brukerne av informasjonen mens den fremdeles kan påvirke beslutninger (Riahi-Belkaoui, 2004). Tidsriktighet i seg selv gjør ikke informasjon relevant, men fraværet av tidsriktighet kan medføre at informasjon som i utgangspunktet var relevant, blir irrelevant (FASB, 1980).

### ***Pålitelighet***

Pålitelighet innebærer at brukerne av regnskapsinformasjonen kan sette sin lit til at den gir et korrekt bilde av det den er ment å representere. Begrepet handler med andre ord om hvorvidt informasjonen gir en rettmessig representasjon av en hendelse, og er brukeravhengig i den forstand at brukerens regnskapskompetanse påvirker deres oppfatning av informasjonens pålitelighet (Riahi-Belkaoui, 2004). Begrepet kan dekomponeres til tre deler. Disse er verifiserbarhet, nøytralitet og validitet. Riahi-Belkaoui (2004) definerer verifiserbarhet som den «*egenskapen som gjør at kvalifiserte individer som arbeider uavhengig av hverandre, vil utvikle lignende mål eller trekke lignende konklusjoner basert på det samme datamaterialet*» (Riahi-Belkaoui, 2004, s. 187, egen oversettelse). Med andre ord er regnskapsinformasjon verifiserbar hvis flere vil komme frem til samme presentasjon av den, uavhengig av hverandre (FASB, 1980). At informasjonen er nøytral, innebærer at presentasjonen og rapporteringen av den er fri for skjevhet. Dette betyr at informasjonen ikke må presenteres på en måte som har som hensikt å oppnå et resultat, eller fremkalle en spesifikk atferd (Riahi-Belkaoui, 2004). Det er ikke med dette sagt at regnskapsrapportering ikke skal ha en hensikt, men at rapporteringen ikke skal innebære seleksjon av informasjon for å oppnå et forhåndsbestemt resultat (FASB, 1980). At informasjonen er valid, betyr at det er korrespondanse mellom det den måler og det den utgir seg for å måle (FASB, 1980).

### ***Sammenlignbarhet og konsistens***

Sammenlignbarhet omhandler bruken av samme metode av én regnskapsprodusent over tid, og er et sekundært kvalitetskrav (Riahi-Belkaoui, 2004). At informasjonen er sammenlignbar med lignende informasjon hos andre organisasjoner, eller med informasjon tilknyttet samme organisasjon fra en tidligere periode, øker dens nytteverdi (FASB, 1980). Kvifte & Johnsen (2008) mener sammenlignbarhet er relevant på to nivåer. For det første er sammenlignbarhet mellom selskap sentralt ved standardsetting. For det andre er sammenlignbarhet sentralt for regnskapsprodusenter og deres praksis (Kvifte & Johnsen, 2008).

### ***Vesentlighet***

Vesentlighet fungerer veiledende i forhold til hva som skal regnskapsføres (Riahi-Belkaoui, 2004), og er sentralt ved regnskap og regnskapsrapportering (Gårseth-Nesbakk & Mellempvik, 2011). Det er blitt antydning at vesentlighet har en ytterligere dimensjon i offentlig sektor enn i privat sektor, gjennom at politisk sensitivitet kan gjøre at noe bør vurderes som vesentlig selv

om andre forhold ikke nødvendigvis tilsier dette (van Schaik, 2010). I så måte ser man at vesentlighetsvurderinger har en relasjon til responderingsplikt, gjennom behovet for å redegjøre for sine handlinger overfor andre.

Vesentlighet defineres av SEC<sup>8</sup> som (Gårseth-Nesbakk & Mellempvik, 2011, s. 197):

*“The omission or misstatement of an item in a financial report is material if, in the light of surrounding circumstances, the magnitude of the item is such that it is probable that the judgment of a reasonable person relying upon the report would have been changed or influenced by the inclusion or correction of the item.”*

Vesentlighetsvurderinger innebærer altså en kontekst, en fornuftig aktør og en beslutning eller vurdering (Gårseth-Nesbakk & Mellempvik, 2011). FASB (1980) mener vesentlighet er et gjennomgripende konsept når det gjelder de kvalitative egenskapene reliabilitet og relevans. Både relevans og vesentlighet handler om hvorvidt informasjonen utgjør en forskjell for brukeren av regnskapet. Informasjon som mangler relevans kan utelates fordi brukerne ikke har bruk for den, mens uvesentlig informasjon utelates fordi beløpene informasjonen omhandler er så små at de ikke har innvirkning på brukernes beslutninger (FASB, 1980). Videre anser FASB vesentlighet som en terskel for hva som skal regnskapsføres (Kvifte & Johnsen, 2008). Dette innebærer at transaksjoner og hendelser som ikke anses som signifikante, kan utelates fra rapportering, og prinsippet om vesentlighet angir derfor implisitt hva som er relevant å inkludere ved regnskapsrapportering (Riahi-Belkaoui, 2004).

## **2.4 Oppsummering av teori**

I denne oppgaven vil responderingsplikt, agent-teori og teori om regnskapet og dets kvalitative egenskaper anvendes i analyse av empiri.

Responderingsplikt er et mangefasettert begrep som anses som spesielt viktig og komplisert i offentlig sektor (Steccolini, 2004; Ryan, et al., 2002). Generelt sett omfatter begrepet ansvar og forpliktelser i en relasjon (Kober, et al., 2012). I denne oppgaven velger vi å benytte Sinclairs (1995) dekomponering av begrepet. Hun presenterer fem former for responderingsplikt. Disse er ledelsesorientert, politisk orientert, profesjonsorientert og personlig responderingsplikt, samt responderingsplikt rettet mot allmennheten.

---

<sup>8</sup> SEC: Securities and Exchange Commission.

Agent-teori er nært tilknyttet responderingsplikt (Kvifte & Johnsen, 2008). Sentralt i denne teorien er motstridende interesser mellom agent og prinsipal, og asymmetrisk informasjon dem imellom (Zimmerman, 1977). Agentene antas å være rasjonelle, evaluerende og maksimerende individer (Zimmerman, 1977), og for å sørge for at agentene ikke opptrer opportunistisk, vil prinsipalene iverksette kontrolltiltak (Copley, 1991).

Regnskapet har en viktig rolle i relasjonen mellom agent og prinsipal, gjennom å redusere informasjonsasymmetri. For å lykkes med dette må regnskapsinformasjonen oppfylle et sett med kvalitetskrav (Kvifte & Johnsen, 2008). Det å formidle regnskapsinformasjon, innebærer å prioritere mellom interessene til ulike grupper. Disse er organisasjonene, profesjonen og regnskapsbrukerne (Cyert & Ijiri, 1974). I tillegg innebærer formidling av regnskapsinformasjon gjerne prioritering mellom regnskapets ulike kvalitative egenskaper. De primære egenskapene er relevans og reliabilitet. I tillegg er begripelighet og brukergruppens egenskaper sentrale når det gjelder regnskapsvalgene som tas.

## 3. Metode

I det følgende kapittelet presenteres studien vår, og vi argumenterer for valgene vi har tatt. Først greier vi ut om oppgavens forskningsdesign og forskningsspørsmål. Deretter utdypes litteraturgjennomgangen. Videre beskriver vi dokumentstudiene, og forklarer oppbygningen av vår selvutviklede rapporteringsindeks. Deretter redegjøres det for dybdeintervjuene våre. Kapittelet avsluttes med en diskusjon tilknyttet metodekvalitet.

### 3.1 Designvalg og refleksjoner tilknyttet forskningsspørsmålene

I dette kapittelet presenteres våre to forskningsspørsmål, samt hvilke forskningsmessige design vi valgte å benytte for å besvare disse.

#### 3.1.1 Forskningsspørsmål 1 og tilhørende design

*I hvilken grad oppfyller norske kommuner lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeldsposter, og hva vektlegger de ved regnskapsrapportering?*

I utgangspunktet besto oppgaven kun av forskningsspørsmål 1, og planen var å studere regnskapene til norske kraftkommuner for å besvare dette. Vi valgte å benytte oss av en dokumentstudie i form av en grundig gjennomgang av norske kraftkommuners<sup>9</sup> årsregnskap og tilhørende noteverk. Valget falt på dette designet fordi vi ønsket å studere disse kommunenes etterlevelse av lov og forskrift ved regnskapsrapportering, og da er nettopp årsregnskapene det naturlige analysenivået. En styrke knyttet til dokumentstudier generelt, er at de er en form for ikke-påtrengende metoder. Med dette menes at de ikke belaster ikke-forskende deltakere (Tjora, 2012).

Etter å ha studert en andel av regnskapene, oppdaget vi at rapporteringen i kommunene var mangelfull i forhold til lovkravene. Som en konsekvens av dette, bestemte vi oss for å forsøke å få dypere forståelse for hva kommunalt ansatte vektlegger ved regnskapsrapportering, samt hvilken rolle de ansatte opplever at andre rapporteringsformer har. Vi valgte derfor å supplere dokumentstudien med dybdeintervju. En slik fremgangsmåte åpner for muligheten til å studere meningene, holdningene og erfaringene til respondentene (Tjora, 2012), og er egnet når det epistemologiske utgangspunktet for undersøkelsen er av en slik art at man behøver å «snakke, samhandle, lytte og stille spørsmål for å få tak i

---

<sup>9</sup> Se punkt 1.3 for begrepsavklaring.

*menneskers kunnskap, forståelser, erfaringer og samhandlinger»* (Johannessen, et al., 2005, s. 142). I og med at vi ønsket å få klarhet i hvilke andre rapporteringsformer kommunene bruker og hvilke hensyn som vektlegges ved regnskapsrapportering, var dybdeintervju et naturlig valg i denne oppgaven. Et bedre alternativ kunne vært spørreundersøkelser, men vår vurdering var at vi ikke hadde tilstrekkelig kunnskap om fagområdet og praksis i kommunene til å utarbeide gode spørreskjemaer. Vurderer man oppgavens utgangspunkt til å være slik, mener Tjora (2012) at dybdeintervju egner seg.

I perioden medio Mars valgte vi å utvide studien til også å omfatte kommuner på ROBEK-listen. Det å være på ROBEK-listen antas å innebære økt kontroll av kommunens regnskap av Fylkesmannen, revisor og media<sup>10</sup>. Vi anså dette som en interessant dimensjon å studere, da det har foregått en diskusjon i internasjonal regnskapslitteratur om hvorvidt ytterligere ekstern kontroll er hensiktsmessig hvis man ønsker at regnskapsrapportering gjøres i henhold til lovverket (se for eksempel McMillan, 2004). Vår vurdering var at denne studien kunne fungere som et bidrag inn mot den faglige diskusjonen rundt dette.

### **3.1.2 Forskningsspørsmål 2 og tilhørende design**

*Fremkommer det av revisjonsberetningene dersom kommunene ikke rapporterer sine finansielle eiendeler og gjeldsposter i henhold til lovpålagte krav?*

Underveis i studien av kommuneregnskapene ble vi oppmerksomme på at det i revisjonsberetningene ofte ikke fremkom at kommunenes noteverk var mangelfulle. Dette aktualiserte en nærmere studie av kommunens revisjonsberetninger. For det første mente vi at eventuelle funn kunne bidra til en diskusjon i internasjonal regnskapslitteratur om hvorvidt synet på revisors rolle er realistisk. Videre hadde vi allerede samlet inn omtrent 90 % av revisjonsberetningene, og vi anså derfor jobben med å samle inn og studere dokumentene som overkommelig og formålstjenlig.

Forskingsspørsmål 2 er et ja/nei-spørsmål, en spørsmålsformulering vi normalt sett ikke ville valgt, ettersom det er ønskelig å få innsikt i bakenforliggende forhold, når dette er gjennomførbart. Vi vurderer likevel at dette spørsmålet er godt egnet i forhold til vårt tema, spesielt med tanke på at det i intervjuene ofte ble referert til revisor og revisjonsberetning. Det ville også ha vært relevant for oss å studere hvorfor revisor ikke bemerker manglende

---

<sup>10</sup> For utfyllende informasjon, se kapittel 1.3.



regeloverholdelse, men en grundig undersøkelse av dette vil alene utgjøre en hel studie. I og med at vår oppgave allerede er svært omfattende, vil en slik utvidelse av fokus ikke være gjennomførbar.

Forskningsspørsmål 2 besvares ved hjelp av en dokumentstudie. Fremgangsmåten vil være å lese revisjonsberetningene for å se om det fremkommer av teksten dersom kommunene underrapporterer i forhold til lovkravene tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld.

### 3.1.3 Oppsummering av design

Datainnsamlingsmetodene ble gjennomført som tverrsnittstudier. Dette innebærer at de ble gjennomført på ett tidspunkt. Tverrsnittstudier egner seg generelt sett til å beskrive en tilstand på ett tidspunkt, samt til å finne ut om noen fenomener varierer sammen på dette tidspunktet (Jacobsen, 2005). Sentralt i valget om å bruke en tverrsnittstudie, var det faktum at slike undersøkelser er enkle og lite kostbare (Jacobsen, 2005). Vi vurderte lenge å utvide oppgaven til å inkludere årsregnskapene til samme kommuner fra tidligere år. En slik undersøkelse ville vært interessant, men dessverre måtte vi avgrense oppgaven av ressurs hensyn.

Tabellen under viser en oversikt over viktige endringer i undersøkelsesdesignet, populasjonen og regnskapspostene vi studerte. Utgangspunktet for studien var å gjennomføre en dokumentstudie med fokus på hvordan kraftkommuner rapporterer sine finansielle eiendeler.

Tidspunkt	Endring
Medio februar	Beslutning om også å studere rapportering av gjeldsposter.
Medio februar	Beslutning om å gjennomføre dybdeintervju av økonomiansatte
Ultimo mars	Utvidelse av populasjonen til også å inkludere kommuner som var på ROBEK-listen per 01.01.15.
Medio april	Utvidelse av dokumentstudien til også å inkludere revisjonsberetninger.

Tabell 1: Oversikt over viktige endringer i undersøkelsen

## 3.2 Metodisk håndtering av litteraturgjennomgangen

For å få oversikt over tidligere studier, ble det gjennomført et litteratursøk. Det ble gjort totalt 25 nøkkelordsøk, hvorav 15 ble gjort i Oria og ti i Google Scholar. Dette ga omtrent 2500 artikler. Av disse, ble de fleste forkastet basert på tittel eller abstrakt. De resterende omtrent 100 artiklene ble lest. Av disse, ble et fåtall ansett som relevante, og disse ble deretter lest grundig. For å øke omfanget på litteraturgjennomgangen, gikk vi deretter gjennom kildelisten til de relevante artiklene. I tillegg benyttet vi oss av to nyttige Google Scholar-funksjoner. Den første av disse er muligheten til å se hvilke artikler som har sitert en gitt artikkel. Den andre er muligheten til å se beslektede artikler. Sistnevnte funksjon presenterer 101 artikler med likheter til den opprinnelige artikkelen (Google Scholar, u.d.). Oversikt over nøkkelordkombinasjon og begrensninger i hvert søk finnes i vedlegg 5.

## 3.3 Dokumentstudien

I denne oppgaven er dokumentene primærdata, og dokumentene som ble undersøkt er årsregnskap og revisjonsberetninger fra kraft- og ROBEK-kommuner for regnskapsåret 2014.

### 3.3.1 Innhenting av årsregnskap

I utgangspunktet omfattet denne oppgaven kraftkommuner. Det første vi gjorde, var å hente inn regnskap og revisjonsberetninger til disse. Gjennom litteraturgjennomgangen vår, fikk vi inntrykk av at dokumentinnsamling fra offentlige organisasjoner kan ta lang tid (Stanley, et al., 2008; Haraldsson & Tagesson, 2014; Bakar, 2015; Blanco, et al., 2011; Pablos, et al., 2002; Malone, 2006). For å redusere ressursbruk på innhenting, forespurte vi Kommunal- og moderniseringsdepartementet om de hadde tilgang til kommunenes årsregnskap. Dessverre oppga de at de benyttet seg av KOSTRA-tall<sup>11</sup> fremfor selve regnskapene. Videre kontaktet vi Fylkesmannen i to fylker, da vi antok at de ville ha tilgang til regnskapene til fylkets kommuner. Dette stemte ikke. Det samme gjaldt Brønnøysundregisteret. Vi måtte derfor selv samle inn årsregnskap<sup>12</sup> fra kommunenes nettsider.

---

<sup>11</sup> «KOSTRA står for Kommune-Stat-Rapportering og gir statistikk om ressursinnsatsen, prioriteringer og måloppnåelse i kommuner, bydeler og fylkeskommuner» (SSB, 2016b). Kommunene importerer sine regnskapstall direkte inn i KOSTRA-databasen.

<sup>12</sup> Vi hentet også inn de fleste revisjonsberetningene samtidig som vi hentet inn årsregnskapene. Dette var altså før vi utvidet studien til også å omfatte revisjonsberetningene.

Vi tok utgangspunkt i medlemslisten til Landssamanslutninga av Vasskraftkommunar (LVK), som omfatter 173 kommuner. Vi fant omtrent  $\frac{1}{3}$  av regnskapene til disse kommunene på hjemmesidene deres. Til de resterende kommunene sendte vi forespørsler per e-post om å få tilsendt årsregnskapene. E-postene ble sendt til kommunenes servicetorg eller postmottak. For å spare tid, benyttet vi programmet «*utskriftsfletting*» i Word. Dette ga oss muligheten til å masseutsende e-poster, samtidig som vi kunne korrigere innholdet med kommunenavn. Per 26.01.2016 hadde vi mottatt  $\frac{2}{3}$  av årsregnskapene til LVKs medlemskommuner. De kommunene vi mottok dokumenter fra, ble tildelt et nummer fra 1 og oppover for å hjelpe oss å holde oversikt over det innhentede materialet. Dette gjorde at dokumenter fra den enkelte kommune ble plassert under samme nummer i mappen med nedlastede dokumenter.

I ultimo januar oppdaget vi at listen til LVK var ufullstendig. En kommune vi var i kontakt med var ifølge dem selv ikke en kraftkommune. Dette viste seg å gjelde flere kommuner på listen. Vi valgte derfor å ta utgangspunkt i en oversikt presentert av Store Norske Leksikon (SNL) på nettsidene deres (Bolstad, 2016). Under oppslaget «*kraftkommune*», presenterer de kommunene med over 100 gigawatt-timer kraftproduksjon i året. Denne listen ble oversendt SNL av Norsk Vassdrag- og Energidirektorat (NVE). Vi sammenlignet denne med listen over innhentede regnskap ved hjelp av Excel-funksjonen «*FINN.RAD*». Kommunene som ikke var på NVEs liste ble markert som uaktuelle, og de kommunene på NVEs liste som ikke allerede befant seg i vår liste, ble lagt til. Totalt hadde vi nå 135 kraftkommuner i utvalget vårt. Etter at vi bestemte oss for å inkludere ROBEK-kommuner i utvalget, ble denne listen utvidet med 38 regnskap. Den totale listen inneholder 173 kommuner.

Etter hvert lyktes vi med å forbedre fremgangsmåten for å finne kommuneregnskapene. Vi hentet årsregnskap og revisjonsberetninger fra møteinnkallinger til kommunestyrene via nettsidene deres. De kommunene vi ikke fant årsregnskapene til, purret vi på via e-post direkte til økonomisjefene. Per 30. mars hadde vi innhentet og indeksert 161 årsregnskap. Den 11. april ringte vi økonomisjefene i de gjenværende kommunene og etterspurte regnskapene. Den 20. april var alle regnskapene innhentet.

### **3.3.2 Kommunal rapporteringsgrad-indeks**

I denne studien ønsker vi å måle etterlevelse av lovkrav, noe som kan være problematisk å studere da det er uklart hvordan man måler fenomenet (Marston & Shrikes, 1991). En tilnærming er å ta utgangspunkt i lover for å utarbeide en indeks med relevante elementer

(Arifin, 2014; Ingram & DeJong, 1987). I Norge er kommuner pliktige til å rapportere i samsvar med kommuneloven, forskrift om årsregnskap og årsberetning, og god kommunal regnskapsskikk<sup>13</sup>. Basert på disse rapporteringskravene, har vi utviklet Kommunal rapporteringsgrad-indeks (KRG-indeks), som måler kommunenes prosentvise etterlevelse av lovpålagte rapporteringskrav i forhold til finansielle eiendeler og gjeld. Utviklingen av indeksen begynte med en grundig gjennomgang av lovverket, og inspirasjonen for dette er Arifins (2014) doktoravhandling, hvor han utviklet en rapporteringsindeks for å måle rapporteringsgraden blant indonesiske kommuner. En slik indeks er et pålitelig instrument for måling av offentliggjøring i årsregnskap (Marston & Shrives, 1991). Arifin (2014) baserte sin indeks på lignende indekser fra annen forskning i Indonesia. En utfordring for oss var fraværet av lignende studier i Norge. KRG-indeksen vår har derfor fellestrekk med Arifins (2014) indeks, men vi har tatt utgangspunkt i rapporteringskrav som pålegges av norsk lov og forskrift. En gjennomgang av relevante lover presenteres i kapittel 4.

### **3.3.3 Indeksutvikling**

En rapporteringsindeks kan baseres på lovpålagte eller frivillige elementer. Videre kan elementene vektet i henhold til opplevd viktighet (Arifin, 2014). I en vektet indeks blir noen elementer tillagt høyere verdi enn andre, basert på oppfattet viktighet av elementene. En utfordring med dette er at vektingen er subjektiv (Arifin, 2014), samt at det for ulike brukere av regnskapet vil være ulike ting som er viktige (Marston & Shrives, 1991). Gjennom vår litteraturgjennomgang har vi sett at mange studier bruker uvektede rapporteringsindekser (Arifin, 2014; Cockrell, 2012a; Stanley, et al., 2008; Perez & Hernandez, 2007). Denne metoden er mindre subjektiv, kompleks og tidkrevende. Selv om denne typen indekser er mest brukt og av mange anses som mer presis (Arifin, 2014), er det andre som er av den oppfatning at vektete indekser er bedre verktøy (Cockrell, 2012b). Vi har likevel valgt å utvikle en uvektet indeks, da dette tar mindre tid og lider mindre av problemet med subjektivitet. Vi har videre, i likhet med Gore (2004) og Arifin (2014), kun valgt å vurdere hvorvidt elementer rapporteres i henhold til lovkrav, ikke kvaliteten på selve rapporteringen. Sjekklistene vi har brukt ligger som vedlegg nr. 1 og 2 i denne oppgaven.

I KRG-indeksen blir innholdet i årsregnskapene sammenholdt med rapporteringselementene i vår sjekklister. Rapporteringsgraden for hver kommune er beregnet som en prosentsats, i

---

<sup>13</sup> Merk at god kommunal regnskapsskikk heretter refereres til som GKRS.

henhold til anbefalingen til Marston & Shrives (1991). Kode 1 gis om rapporteringselementet inkluderes og kode 0 dersom det ikke er tatt med. Dersom rapporteringselementet vurderes å være irrelevant for kommunen, eksempelvis fordi de ikke har balanseposter som utløser rapporteringskravet, gis kommunen kode «IA» på elementet, og det inngår ikke i nevneren ved utregning av kommunens prosentsats. Prosentsatsen er regnet ut på følgende måte:

$$\frac{\text{Rapporteringselementer inkludert}}{\text{Sum aktuelle rapporteringselementer}}$$

For hver enkelt kommune inkluderer «sum aktuelle rapporteringselementer» dermed krav som er strengt obligatoriske, og rapporteringskrav som kommunens balanseposter gjør at blir aktuelle. Når det gjelder elementer det er knyttet usikkerhet til, eksempelvis når det er behov for vesentlighetsvurderinger, er dette beskrevet i kapittel 3.3.6.

### **3.3.4 Utvikling av rapporteringselementer**

Målet med KRG-indeksen er å identifisere graden kommunene rapporterer årsregnskap i henhold til lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld. For å kunne indeksere årsregnskapene til kommunene, måtte vi utvikle en liste med elementer som kommunene er pliktige å rapportere i henhold til norsk lov. Først lagde vi en liste for finansielle eiendeler, da dette var det vi i utgangspunktet ønsket å studere. I medio februar besluttet vi å øke omfanget av studien til også å inkludere gjeldssiden. Vi måtte derfor utvikle en liste med rapporteringselementer for gjeld også. Siden prosessen med å gjennomgå lovverket og lage liste på rapporteringselementene tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld har vært tilnærmet helt lik, presenterer vi utviklingen av disse sammen i tabell 2.

Steg	Forklaring	Endring i rapporterings-elementer
Steg 1	En grundig gjennomgang av aktuelle lover til kommuneregnskapet og etter hvert mer spisset gjennomgang av lovpålagte rapporteringskrav til finansielle eiendeler og gjeld. En liste av rapporteringselementer ble lagd basert på denne gjennomgangen.	56
Steg 2	Listen i steg 1 ble kontrollert og sammenlignet med Sticos <sup>14</sup> sine notekrav til aksjer klassifisert som omløpsmidler, aksjer klassifisert som anleggsmidler, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld. Etter denne gjennomgangen lagde vi en endelig liste av rapporteringselementer.	(6)
Steg 3	Det ble foretatt en test av rapporteringselementene på ti kommuner for å teste om listen fungerte. Kritisk gjennomgang den 12.04 fjernet et element om risiko på finansielle eiendeler. Vi endte til slutt opp på 50 variabler.	0 <hr/> 50

Tabell 2: Utviklingen av rapporteringselementene til finansielle eiendeler og gjeld

### **Steg 1: Gjennomgang av dagens lovverk på finansielle eiendeler og gjeld**

Steg 1 besto av en grundig gjennomgang av lover, tilhørende forskrifter og standarder som omhandler rapportering tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld. Først gikk vi gjennom boken Kommuneregnskapet av Øystein Sunde (2010) for å få en oversikt over kommunale regnskapsregler. Etter dette gikk vi gjennom lovverket for kommunale regnskap. Lovene, forskriftene og standardene vi gjennomgikk var kommuneloven, forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner), forskrift om kommuners finansforvaltning

<sup>14</sup> Sticos er et anerkjent faglig oppslagsverk som benyttes av ca. 25 000 fagpersoner (Sticos, u.d.).

og GKRS (God kommunal regnskapsskikk)<sup>15</sup>. Basert på gjennomgangen, lagde vi en foreløpig liste med rapporteringsselementer.

### ***Steg 2: Kontroll av gjennomgangen i steg 1 mot Sticos***

Etter å ha gjennomgått lovverket, kontrollerte vi at alle aktuelle rapporteringsselementer var inkludert i listen vår. Ved å sammenligne vår gjennomgang av lovverket med sjekklister fra Sticos, følte vi oss sikre på at alle relevante lovkrav var inkludert i listen. Til slutt besluttet vi å inkludere et siste element, som omhandlet om kommunene hadde beskrevet sin egen risiko tilknyttet finansielle eiendeler, og ikke bare definert risiko.

### ***Steg 3: Test av rapporteringsselementene på ti utvalgte kommuner***

Etter listen var ferdig, benyttet vi KRG-indeksen på ti kommuner, for å teste om den fungerte. Flere av elementene i listen var ikke aktuelle for mange av kommunene, da de eksempelvis ikke hadde finansielle omløpsmidler balanseført til virkelig verdi. Likevel valgte vi å fortsette med disse rapporteringsselementene, og heller merke elementene som ikke var aktuelle i de regnskapene som «IA» og ikke ta dem med i «sum aktuelle rapporteringsselementer». Et problem med denne fremgangsmåten, er at de som ikke har finansielle eiendeler balanseført til virkelig verdi, blir målt på få variabler i forhold til de som har dette. Hvis disse kommunene utelot et rapporteringsselement i finansielle anleggsmidler, ga dette større utslag enn hos kommuner med finansielle eiendeler verdsatt til virkelig verdi, da det er flere variabler å måle dem på.

## **3.3.5 Indeksering av årsregnskap**

KRG-indeksen består av 50 rapporteringsselementer, fordelt på finansielle eiendeler og finansiell gjeld med henholdsvis 24 og 26 elementer. Disse elementene er brukt som basis for å analysere rapporteringsgraden hos norske kraft- og ROBEK-kommuner. Vi har gjennomgått regnskapene to ganger for å dobbeltsjekke at all kodingen vi har foretatt er riktig. Etter kodingen ble gjennomført, lagde vi tre Excel-kolonner med kommunenes rapporteringsgrad på henholdsvis finansielle eiendeler, gjeld og de to slått sammen.

## **3.3.6 Kommentar til elementer i indeksliste**

Ved indeksering av årsregnskapene til kommunene benyttet vi to lister, én til finansielle eiendeler og én til gjeldsforpliktelser (se vedlegg 1 og 2). Regelverket er ikke alltid like

---

<sup>15</sup> Av KRSene ble nr. 6 og 11 benyttet, men alle ble lest.

tydelig i forhold til hva som skal spesifiseres i notene, og derfor har vi valgt å spesifisere valgene vi har gjort på indekseringen til de elementene vi mener det er knyttet usikkerhet til.

#### *Usikre elementer tilknyttet finansielle eiendeler*

I forhold til finansielle anleggsmidler skal kommunene opplyse om eventuell markedsverdi og eierandel på aksjer og andeler. I indeksen er dette henholdsvis spørsmål 1.2.2 og 1.2.3. Markedsverdi kan være vanskelig å fastsette på mange av aksjene og andelene kommunene eier, da dette ikke alltid foreligger når regnskapsåret avsluttes. Derfor har kommunene som ikke har opplyst om dette, blitt gitt kode «IA», slik at dette ikke har påvirket deres score på indeksen. De som har opplyst om dette, har fått score 1. Det samme problemet har vi hatt med spørsmål 4 som omhandler regnskapsmessig sikring på finansielle eiendeler. Dette metodiske problemet er utdypet i kapittel 3.5.2 og 8.3. På spørsmål 1.2.3 har vi valgt å gi score 1 til de kommunene som har opplyst om eierandel i aksjeselskaper, interkommunale selskaper, og andeler man eier i hvert borettslag. De som ikke har opplyst om eierandel på hvert selskap har fått score 0.

På spørsmål 2.7.1 og 5 sjekker vi henholdsvis om det opplyses om finansiell markedsrisiko og om de har omtalt risiko på sine finansielle eiendeler, og ikke bare definert det. Grunnen til at vi har delt opp dette i to delspørsmål, er at mange kommuner bare har definert ulike typer risiko og ikke beskrevet dem opp imot sine egne finansielle omløpsmidler. De som kun har definert finansiell markedsrisiko har fått tildelt 1 på spørsmål 2.7.1 og 0 på spørsmål 5, mens de som har beskrevet risiko på sine finansielle eiendeler, har oppnådd score på begge spørsmålene.

Vesentlighet inngår i flere av spørsmålene under finansielle eiendeler. Dette gjelder spørsmål 2.7.1, 2.7.2 og 5. Av ressurs hensyn har vi ikke hatt mulighet til å sette unike vesentlighetsgrenser for hver kommune. I stedet har vi satt en total vesentlighetsgrense for hver kommune som 2 % av kommunens totale driftsinntekter for regnskapsåret 2014. I henhold til anbefalingen til Norges Kommunerevisorforbund (2005), har vi deretter satt en vesentlighetsgrense på hver enkelt balansegruppe som 75 % av den totale vesentlighetsgrensen til kommunen. Merk at dette er vanlig praksis blant revisorene i privat sektor i forhold til hvorvidt en feil er vesentlig (Norges Kommunerevisorforbund, 2005), og at dette ikke nødvendigvis gir en korrekt tilnærming til vesentlighetsgrense slik vi bruker den i denne oppgaven. Vi valgte denne fremgangsmåten fordi den ikke legger beslag på mye tid, og fordi vi trengte en tilnærming til vesentlighet for å kunne indeksere regnskapene på



spørsmål med tilknytning til vesentlighet. I kapittel 5.2.4 presenteres en sensitivitetsanalyse, som viser KRG-score med høyere vesentlighetsgrense.

### *Usikre elementer tilknyttet gjeldsposter*

I spørsmål 1.1 spør vi om kommunene har gjeld til samkommuner eller kommunale- og fylkeskommunale foretak, og om de oppgir dette i notene. Et problem er at vi ikke har mulighet til å kontrollere om kommunene har gjeld til disse organisasjonene hvis dette ikke opplyses i notene. Samtidig kan vi ikke fjerne elementet, da det er et notekrav. Dette problemet har vi løst ved å gi kommuner som har opplyst om gjeld til samkommuner og kommunale selskaper score 1, mens vi har markert «IA» til de som ikke har skrevet noe om dette i årsregnskapet. Vi har hatt samme problem med spørsmål 1.2, 2, 3.5, 4.1, 4.2 og 5.1, og alle spørsmål under kortsiktig gjeld. Dette har vi løst på samme måte som ved spørsmål 1.1. Merk at spørsmål 1.2 og 2 omhandler vesentlighetsvurderinger. Likevel har disse spørsmålene blitt behandlet som spørsmål 1.1 fordi vi kun har mulighet til å lese dette om kommunene har rapportert det i årsregnskapet. Kommuner som har vurdert elementene disse spørsmålene omhandler til ikke å være vesentlige, har blitt gitt kode «IA» på disse spørsmålene. Hvis de feilaktig har vurdert elementene til å være uvesentlige, vil KRG-scoren til disse kommunene være kunstig høy. Denne metodiske svakheten er utdypet i kapittel 3.5.2 og 8.3.

I forhold til spørsmål 3.1 har vi vært usikre på hvordan vi skal tolke notekrav til informasjon om «*type gjeld*». Vi har valgt å forstå dette på samme måte som Sunde (2010). Ifølge han, relaterer type gjeld seg til om det er et serielån, annuitetslån eller bullet-lån. De kommunene som ikke har opplyst om hva slags type gjeld de har, er blitt tildelt score 0 på spørsmål 3.1.

### **3.3.7 Kommentar til valg av variabler**

I kapittel 5 viser vi hvordan rapporteringsgrad avhenger av størrelse på kommunene og om kommunene er ROBEK-kommuner. Under begrunnes valgene om å inkludere variablene.

Tidligere forskning viser at kommunestørrelse samvarierer med overholdelse av lovpålagte rapporteringskrav. Mens mange har avdekket en positiv samvariasjon (Ryan, et al., 2002; Blanco, et al., 2011; Copley, 1991; Ingram & DeJong, 1987; Gore, 2004), fant Carvalho et al. (2007) negativ samvariasjon mellom variablene. Vi antar at større kommuner vil ha flere ansatte i administrasjonen og dermed totalt sett mer kompetanse, og vi mener det vil være interessant å se om dette gjør seg gjeldende i høyere rapporteringsgrad. I tillegg antar vi at større kommuner vil ha flere finansielle eiendeler, og totalt sett større verdier i disse postene.

Å se på ROBEK-kommuner i forhold til kraft-kommunene generelt er interessant teoretisk sett, i og med at det å være på ROBEK-listen innebærer økt kontroll av kommunens årsregnskap<sup>16</sup>. Dermed kan funnene våre bidra til den regnskapsteoretiske diskusjonen om effekten av ulike reguleringsperspektiv (se eksempelvis McMillan, 2004).

### **3.3.8 Undersøkelse av revisjonsberetninger**

Alle kommuner har en kommunerevisor som gjennomfører regnskapsrevisjon på deres årsregnskap (Kommuneloven, 1992, § 78). Etter at kommunerevisorene har gjennomgått en kommunes årsregnskap, skriver de en revisjonsberetning som er en ekstern, uavhengig bekreftelse på at regnskapet er avlagt i overensstemmelse med lover, forskrifter og god kommunal regnskapsskikk. Vi har gjennomgått alle revisjonsberetningene og undersøkt om det fremkommer av disse dersom kommunene eventuelt ikke har oppfylt lovkravene tilknyttet rapportering av finansielle eiendeler og gjeld. Hvis revisor mener kommunen ikke har rapportert riktig, skal han påpeke dette (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2004, § 5 6. ledd). Resultatet av denne gjennomgangen er i kapittel 5.3.

## **3.4 Intervjuene**

Gjennomføring av intervjuene innebar at vi måtte reise til intervjukommunene. Vi søkte derfor om reisestøtte fra fondet tilknyttet Frode Kjærlands prosjekt «*styring og kontroll i offentlig sektor*». Dette ble gjort den 25. februar, og vi fikk innvilget 10 000 kroner.

### **3.4.1 Respondentene**

I utgangspunktet ønsket vi å intervju representanter fra kommunene med lavest verdi på rapporteringsindeksen. En utfordring var at arbeidet med å indeksere kommuner ikke var ferdig før 20. april. Dette førte til at vi måtte gjøre utvalget til intervju basert på rapporteringsgrad innenfor kun finansielle eiendeler hos kraftkommuner<sup>17</sup>. Av de 129 kommunene vi per 25. februar hadde mottatt årsregnskapene til, utelot vi 70 som ikke hadde finansielle eiendeler, da vi anså det som mest interessant å intervju de med slike balanseposter. For hver kommune lagde vi en «*overholdelsesprosent*», jamfør KRG-indeksen i kapittel 3.3. Vi sendte ut forespørsler på e-post til de aktuelle kommunene, og informerte om at vi kom til å ringe dem på et konkret tidspunkt noen dager senere. Dessverre takket de fleste nei til å delta som følge av stort arbeidspress i det aktuelle tidsrommet, noe som er et vanlig problem ved rekruttering av betydningsfulle personer til intervju (Johannessen, et al.,

---

<sup>16</sup> Se kapittel 1.2.1 for utdypende informasjon.

<sup>17</sup> ROBEK-kommuner var på dette tidspunktet ikke en del av populasjonen, og gjeldspostene var ennå ikke studert.

2005). Dette førte til at vi måtte utvide fokuset til å inkludere kommuner som gjorde det relativt bra på den foreløpige rapporteringsindeksen. Vi lyktes med å avtale fem ansikt-til-ansikt-intervju fordelt på tre fylker. I tillegg fikk vi avtalt ett telefonintervju i medio april. I tre av intervjuene deltok både økonomi- og regnskapssjef i kommunen.

Av anonymiseringshensyn omtales ikke de geografiske områdene kommunene tilhører. I tillegg presenterer vi ikke intervjukommunenes nøyaktige score på KRG-indeksen, da dette gjør det enklere å identifisere kommunene. I stedet oppgis det, i nedenstående tabell, hvilket intervall kommunene hører til når det gjelder score på indeksen.

Tilhørende kommune	Stilling	Intervju-lengde (min)	Rapporterings-grad	Respondent
K1	Økonomisjef	62	40 – 49 %	K1Ø
K1	Regnskapssjef	62	40 – 49 %	K1R
K2	Økonomisjef	55	50 – 59 %	K2Ø
K3	Økonomisjef	48	20 – 29 %	K3Ø
K4	Økonomisjef	50	70 – 79 %	K4Ø
K4	Regnskapssjef	50	70 – 79 %	K4R
K5	Økonomisjef	65	70 – 79 %	K5Ø
K5	Regnskapssjef	65	70 – 79 %	K5R
K6	Kommunalsjef	35	50 – 59 %	K6K

Tabell 3: Koding av respondenter

### 3.4.2 Intervjuguide

Intervjuguiden vår besto av 13 overordnede spørsmål, og ligger vedlagt denne oppgaven (vedlegg 4). Flere av spørsmålene var delvis overlappende for å sikre at vi forsto hva respondentene vektlegger ved regnskapsrapportering. I forkant av intervjuene, oversendte vi intervjuguiden til respondentene. Dette gjorde vi fordi vi ønsket at respondentene reflekterte rundt temaet i forkant av intervjuene. En potensiell metodisk svakhet med å sende ut guiden på forhånd, er at respondentene kan formulere svar etter hva de anser som «riktig» å svare. Vi mener likevel at dette var hensiktsmessig, da flere av spørsmålene var av en slik art at de krevde en viss forberedelse. Eksempelvis gjelder dette spørsmål om hvordan de rapporterer om finansielle eiendeler og gjeld. I tillegg har kommunene ulik arbeidsfordeling innad i

administrasjonen. Det var derfor viktig for oss at administrasjonen fikk mulighet til å vurdere hvilke ansatte som best kunne besvare våre spørsmål.

Når det gjelder spørsmålene i guiden, vurderte vi det dithen, at å spørre direkte om hvordan de forholder seg til lov og forskrift kunne føre til at respondentene gikk i forsvarsposisjon, og dermed svare annerledes (Jacobsen, 2005). Vi valgte derfor å unngå direkte spørsmål om hvorvidt de fulgte lov og forskrift.

Merk for øvrig at intervjuguiden inneholder et spørsmål om rapportering av premieavvik. Rapportering tilknyttet dette var i utgangspunktet planlagt å være en del av dokumentstudien. Dette ble utelatt fordi vi ikke hadde nok tid til å gjøre det grundig.

### **3.4.3 Gjennomføring av intervjuene**

Fem av seks intervju ble gjennomført på møterom på respondentenes arbeidsplass. Vi var to intervjuere tilstede, og i alle intervjuene ble det brukt båndopptaker etter at respondentene godtok dette. Vi formidlet til respondentene på forhånd at intervjuene ville ta maksimalt en time. Videre hadde vi samme arbeidsfordeling oss imellom ved samtlige intervju. En hadde ansvaret for å stille spørsmålene i intervjuguiden, mens den andre noterte underveis. Personen med ansvaret for notering, hadde større fokus på å vurdere om respondentene faktisk svarte på spørsmålene, og eventuelt stille samme spørsmål på en annen måte. På forhånd avtalte vi at personen med ansvaret for å stille spørsmålene skulle vente noen sekunder etter at respondentene var ferdig å besvare spørsmålet før han stilte neste spørsmål. Dette ga respondentene mulighet til å utdype svaret hvis de hadde utelatt noe. I tillegg ga dette den andre intervjueren tid til å stille eventuelle oppfølgingsspørsmål til respondentene. Intervjuet var strukturert, noe som innebar at vi fulgte intervjuguidens oppsett uavhengig av om enkelte spørsmål ble delvis besvart tidligere i intervjuet (Johannessen, et al., 2005). Selv om intervjuet bar preg av å være strukturert, var det viktig å følge opp respondentens svar. Når de eksempelvis svarte at de forsøkte å hensynta brukere uten regnskapsforståelse, fulgte vi opp med å spørre hvordan dette gjorde seg gjeldende.

### **3.4.4 Transkribering og kategorisering**

Samtlige intervju ble transkribert i sin helhet. Deretter ble relevante uttalelser og svar i intervjuene kategorisert etter tema, og enkeltuttalelser kunne bli plassert i flere kategorier. Denne kategoriseringen la grunnlaget for empiri-kapittelet. Etter at førsteutkastet til

empirikapittelet var skrevet, gikk vi tilbake til de transkriberte intervjuene og leste gjennom disse igjen for å sikre at alle relevante uttalelser var inkludert. Noen av sitatene vi ønsket å bruke var veldig lange, og hadde lange irrelevante delsetninger som avbrøt resonnementene. For å gjøre empirikapittelet oversiktlig, erstattet vi i flere tilfeller det vi anså som irrelevant i et resonnement med følgende tegnkombinasjon: (...). Dette er kun gjort når vi har vært sikre på at å utelate noe ikke har endret meningsinnholdet i uttalelsen. I tillegg har vi fylt inn ord i parentes der dette behøves for å klargjøre hva respondentene mener eller der vi av anonymiseringshensyn har måttet erstatte noe i respondentenes utsagn.

Etter at intervjuene var transkribert, sendte vi respondentene e-post med sammendrag av intervjuet, slik at de kunne korrigere våre inntrykk av deres holdninger. I tillegg formulerte vi ytterligere spørsmål til respondentene knyttet til elementer vi enten oppfattet som noe uklare i intervjuet, eller tilknyttet forhold vi ønsket å få utdypet.

Aktuelle respondenter ble identifisert basert på en tentativ indeks. Det er derfor slik at listen over aktuelle respondenter kunne blitt noe annerledes hvis vi hadde ventet. Dette var dog uaktuelt, som følge av tidsbegrensning. Videre er det uansett slik at de respondentene vi intervjuet, rapporterte mangelfullt, og at de derfor var interessante intervjuobjekter.

### **3.5 Diskusjon om metodekvalitet**

I dette kapittelet drøfter vi undersøkelsens kvalitet. I tillegg presenteres tiltakene vi har gjort for å ivareta studiens reliabilitet, begrepsvaliditet, eksterne validitet og overensstemmelse.

#### **3.5.1 Reliabilitet**

Reliabilitet er knyttet til «*hvilke data som brukes, måten de samles inn på og hvordan de bearbeides*» (Johannessen, et al., 2005, s. 227). Jacobsen (2005) mener man bør spørre seg om undersøkelsesopplegget man har valgt kan ha påvirket resultatene, og mener at pålitelighet dreier seg om kvaliteten på håndverket man har gjort i forbindelse med studien.

I denne studien er primærdata årsregnskap og revisjonsberetninger. Når det gjelder innsamling av disse, mener vi vår undersøkelse er av god kvalitet. Vi har innhentet samtlige årsregnskap og revisjonsberetninger i populasjonen for regnskapsåret 2014. Etter innsamling, er dokumentene blitt gjennomgått grundig to ganger for å sørge for at indekseringen ble gjort korrekt. Her er det mulig at vi har oversett informasjon, eller gjort feil ved indeksering i

Excel. Det er likevel liten sannsynlighet for at det eksisterer mange feil i denne delen av undersøkelsen, i og med at dokumentene er gjennomgått to ganger. En fordel med å anvende en indeks for å analysere etterlevelse av lovkrav i årsregnskapene, er at undersøkelsen kan replikeres av andre, da årsregnskapene og indeksen er tilgjengelig for leseren av denne oppgaven (Marston & Shrives, 1991). Det samme gjelder revisjonsberetningene. Dette mener vi styrker undersøkelsens reliabilitet.

Når det gjelder intervjudataene, er flere elementer relevante å drøfte. For det første kan vi ha påvirket respondentene i intervjusituasjonen gjennom vår måte å opptre på. Dette kalles intervjuereffekt og er vanskelig å korrigere for, foruten å forsøke å ha samme fremtoning i intervjuene (Jacobsen, 2005). For å begrense dette problemet har vi hatt samme arbeidsdeling oss imellom ved alle intervjuene.

Et annet reliabilitetsproblem er konteksteffekt. Forskning viser blant annet at omgivelser påvirker menneskers atferd (Jacobsen, 2005). Samtlige av ansikt-til-ansikt-intervjuene våre foregikk i møterom på respondentenes arbeidsplass. Dette er en naturlig kontekst for respondentene (Jacobsen, 2005). Ved telefonintervjuet, derimot, kan konteksteffekten ha påvirket respondenten i større grad, da det å ha lange samtaler med fremmede over telefon antageligvis ikke er en naturlig kontekst.

Videre var alle intervjuene planlagt på forhånd, og respondentene hadde tilgang på intervjuguiden. Dette ga respondentene mulighet til å gi planlagte svar. Dette kan ha ført til at respondentene uttalte seg på en måte som de oppfattet som korrekt, fremfor å svare ærlig.

### **3.5.2 Begrepsvaliditet**

Ifølge Johannessen et al. (2005), er begrepsvaliditet et målingsfenomen knyttet til om målingen eller operasjonaliseringen samsvarer med fenomenet man ønsker å undersøke. Når det gjelder KRG-indeksen, måler den, i likhet med indeksene til Arifin (2014) og Copley (1991), etterlevelse av lovkrav som en dikotomisk variabel. Marston & Shrives (1991) mener at indeks-summene er valide hvis de representerer det undersøkeren intenderte. I henhold til denne forståelsen, mener vi KRG-indeksen gir valide funn. Indeks-summene angir graden de aktuelle kommunene etterlever lovkrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld, og dette er det vi ønsker å undersøke. Likevel har KRG-indeksen en validitetsmessig svakhet, da det blant annet på spørsmål 1.1, 2 og 4 tilknyttet gjeld, ikke er gjennomførbart for oss å sjekke at

spørsmålet er relevant for kommunene hvis de ikke har overholdt rapporteringskravet spørsmålet gjelder. Denne svakheten er utdypet i kapittel 8.3.

Studien av revisjonsberetningene gir også valide funn. I denne delen av undersøkelsen har vi sjekket hvorvidt revisorene bemerket mangler i noteverket tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld. Dette er en dikotomisk tilnærming, og målingen samsvarer med det vi ønsker å studere.

Johannessen et al. (2005) mener at begrepsvaliditet også er relevant i tilknytning til intervjudata. I en slik kontekst omhandler begrepsvaliditet dataenes troverdighet, og kan forstås som «*i hvilken grad forskerens funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten*» (Johannessen, et al., 2005, s. 228). For å styrke begrepsvaliditeten, sendte vi et sammendrag med det vi mener var mest relevant fra intervjuene, til respondentene, og ba dem eventuelt korrigere og supplere teksten hvis de fant det nødvendig. I tillegg sendte vi spørsmål tilknyttet elementer fra intervjuene vi var usikre på om vi hadde forstått riktig. Vi benyttet oss også av en form for metodetriangulering. Vi studerte årsregnskapene til samtlige kommuner i populasjonen, og dette inkluderer kommunene som våre respondenter representerer. Dermed har vi eksempelvis hatt mulighet til å sammenligne uttalelser knyttet til kommunenes årsregnskap til faktisk etterlevelse av lovkravene. Videre er det at vi intervjuet respondenter i totalt seks kommuner i forskjellige landsdeler, en form for metodetriangulering, da dette innebærer at vi har tatt utgangspunkt i flere settinger (Johannessen, et al., 2005).

### **3.5.3 Ekstern validitet**

Ekstern validitet, eller overførbarhet, dreier seg om hvorvidt resultater fra ett område kan overføres til lignende fenomener (Johannessen, et al., 2005). Når det gjelder funnene fra dokumentgjennomgangen og tilhørende konklusjoner, mener vi at de kan være overførbare til resten av kommunene i Norge. Det er ikke med dette sagt at man kan generalisere statistisk til disse, men at man kan ha en forventning om at man vil gjøre lignende funn hvis man studerer kommunene vi ikke har sett på. Kraftkommuner kjennetegnes blant annet av at de har større inntekter enn de som ikke har kraftinntekter (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Det er liten grunn til å tro at ansatte i kraftkommuner vil være mer eller mindre tilbøyelige til å bryte lovpålagte rapporteringskrav enn ansatte i andre kommuner. Dette forsterkes av at ROBEK-kommunene har nesten identisk score på KRG-indeksen som kraft-kommuner. Det er derfor liten grunn til å tro at kommuner som verken er på ROBEK-listen eller har kraftproduksjon

på over 100 gigawatt-timer i året skiller seg vesentlig fra de kommunene vi har studert, verken med tanke på rapporteringsgrad eller innhold i revisjonsberetning.

Når det gjelder intervjudataene, mener vi at disse også kan overføres til andre kommuner. Det er eksempelvis vanskelig å se at det skal være systematiske forskjeller mellom ansattes holdninger til og syn på regnskapsrapportering i kommuner med og uten kraft-inntekter. Derimot eksisterer det en svakhet i utvalget til dybdeintervjuene. Det kan eksempelvis tenkes at det er systematiske forskjeller på de som takket ja og de som takket nei til å stille opp, ved at de som takket ja til å delta i undersøkelsen er opptatt av at de har et samfunnsansvar gjennom sin rolle som offentlig ansatt. Denne tankegangen kan tenkes å gjøre seg gjeldende i en sterkere bevissthet knyttet til hensikten med, og viktigheten til, regnskapsrapportering.

Ytre validitet handler også om hvorvidt funnene kan overføres i tid (Johannessen, et al., 2005). Her har vår studie en svakhet, da det i 2014 ble innført nye krav til årsregnskapene. Flere av respondentene våre nevnte at endringer ikke alltid blir fanget opp, samtidig som det øker arbeidsbelastningen deres. Det er derfor mulig at rapporteringen vil bedres når de blir mer bevisst på de nye kravene, og ikke oppfatter disse som fremmede elementer i regnskapet. Det samme gjelder revisjonsberetningene.

### **3.5.4 Overensstemmelse**

Overensstemmelse innebærer at funnene ikke er et resultat av forskerens holdninger, men derimot av selve forskningen (Johannessen, et al., 2005). Dette er ikke noe vi som forskere selv kan vurdere. Derimot har vi beskrevet og drøftet alle relevante beslutninger vi har tatt i løpet av forskningsprosessen. Dette gjør det mulig for leseren å bedømme beslutningene våre.

## **3.6 Etiske hensyn**

Ved gjennomføring av samfunnsvitenskapelige undersøkelser der man studerer mennesker, står forskeren overfor en del etiske dilemmaer. Dette krever at man foretar en del etiske overveielser underveis i studien. Den nasjonale forskningsetiske komité for samfunnsvitenskap og humaniora<sup>18</sup> har vedtatt forskningsetiske retningslinjer (NESH, 2006). Johannesen et al. (2005) mener disse retningslinjene kan sammenfattes til tre hensyn: informert samtykke, konfidensialitet og konsekvenser ved å delta i forskningsprosjektet.

---

<sup>18</sup> Den nasjonale forskningsetiske komité blir heretter referert til som NESH.



Retningslinjene handler om hvilke hensyn det forventes at forskeren tar, og hvilke rettigheter respondentene har. I det følgende diskuteres disse retningslinjene i forhold til vår undersøkelse.

### **3.6.1 Informert samtykke**

Med informert samtykke, menes at den som undersøkes frivillig deltar i undersøkelsen, og at respondenten er klar over potensielle farer og gevinster deltakelsen kan medføre (Jacobsen, 2005). Vi kontaktet økonomisjefene per e-post og fortalte hva vi skulle studere, hvorfor vi hadde sendt forespørsel til dem, og at vi ville kontakte dem per telefon for å avtale møtested og tidspunkt. Til økonomisjefene som svarte ja, sendte vi et informasjonsskriv der vi spesifiserte bakgrunn og formål med studien, hva deltakelse innebar for dem, hva som ville skje med informasjonen, at deltakelse var frivillig og at de kunne trekke seg uten å oppgi grunn. For å sikre at de hadde lest skrevet, ba vi dem sende oss en signert versjon. Respondentene fikk generell informasjon om studien på forhånd, men ikke om gjennomgangen av årsregnskapene. Vi ga ikke informasjon om dette fordi vi ville unngå at respondentene gikk i forsvarsposisjon og tilpasset sine svar i intervjuet. Dette kunne ha svekket påliteligheten i vår undersøkelse (Jacobsen, 2005). Vi har valgt å anvende et nytteetisk perspektiv på undersøkelsen, noe som innebærer at vi har vurdert nytten ved å bryte de etiske idealene opp imot kostnadene ved å ikke bryte dem (Jacobsen, 2005). Slik vi ser det, ville intervjuene blitt mindre pålitelige om vi hadde gitt all informasjon på forhånd, og vi vurderte det derfor mer hensiktsmessig å holde tilbake informasjonen om vår gjennomgang av regnskapene. Dette gjorde vi etter godkjenning fra vår veileder.

### **3.6.2 Konfidensialitet**

Ifølge NESH (2006), har alle som gjøres til gjenstand for forskning krav på at personlig informasjon og forhold blir behandlet konfidensielt. Dette gjøres for å hindre bruk og formidling av informasjon som kan skade enkeltpersonene det forskes på.

I denne oppgaven har respondentene blitt anonymisert. Vi har gjennomgått intervjuene og påsett at vi ikke har gjengitt noe som kan gjøre kommunene gjenkjennbare. I tillegg omtaler vi samtlige respondenter som «*hun*», uavhengig av respondentens kjønn, noe som gjør det vanskeligere å identifisere dem. Siden vi har intervjuet ni personer anser vi sannsynligheten for at noen kan gjenkjenne disse som liten, da stort sett alle de 57 kommunene i populasjonen utvalget ble trukket fra, har ansatte med like stillingstitler som respondentene våre har. Vi

forventer at ansatte i disse stillingene har like arbeidsoppgaver og samme ansvarsområder på tvers av kommuner.

Transkriberte intervju vil være tilgjengelige for forfatterne av denne oppgaven, samt veileder og ansvarlig for prosjektet «*styring og samarbeid i offentlig sektor*». Dette ble respondentene informert om skriftlig og muntlig i forkant av intervjuene. Videre ble intervjudata oppbevart på sikrede datamaskiner som enten var innlåst på arbeidsrom eller hjemme hos forfatterne.

Vi mener kravene til konfidensialitet er tilfredsstillt i denne oppgaven. Det er ikke blitt innhentet sensitiv informasjon om personene vi har intervjuet, og intervjudataene kan ikke, så vidt vi ser, komme til å skade noen av respondentene. Vi har i tillegg sendt et sammendrag av intervjuet til respondentene slik at de har hatt mulighet til å korrigere inntrykk gjennom mail.

### **3.6.3 Konsekvenser ved å delta i forskningsprosjekter**

Forskere har ansvar for å hindre at de som forskes på utsettes for skade og andre alvorlige belastninger (NESH, 2006). Dette betyr, ifølge Johannesen et al. (2005), at man må unngå å berøre følsomme temaer som det kan være vanskelig å bearbeide og komme seg ut av.

Temaene i denne oppgaven, ser ikke ut til å være verken følsomme eller sårbare for respondentene som deltok. Det eneste som kan være ubehagelig for respondentene, er spørsmål som kan antyde at de ikke har gjort jobben sin, eksempelvis gjennom å bryte lovpålagte rapporteringskrav. Det var ingenting som tydet på at dette var spesielt følsomme eller sårbare temaer for respondentene.

### **3.6.4 Meldeplikt**

Dersom studien innebærer behandling av personopplysninger, og disse skal lagres helt eller delvis elektronisk, har vi som forskere meldeplikt eller konsesjonsplikt (Johannesen, et al., 2005). Selv om vi har anonymisert alle data i oppgaven, var vi likevel pliktige å søke godkjenning fra Norsk Senter for Forskningsdata<sup>19</sup> før vi kunne gjennomføre undersøkelsen, da vi ønsket å oppbevare personopplysninger elektronisk (NSD, u.d.). Vi søkte godkjenning hos NSD den 19. januar 2016, og mottok godkjenning den 3. februar 2016. Etter dette begynte vi å booke intervju med respondentene og avtale tidspunkt for samtaler. Vi mener vi har oppfylt kravet til meldeplikt i vår masteroppgave.

---

<sup>19</sup> Norsk Senter for Forskningsdata blir heretter referert til som NSD.

## 4. Bakgrunnsinformasjon

I dette kapitlet presenterer vi en oversikt over lovpålagte krav til rapportering av kommunenes finansielle eiendeler og gjeld. De sentrale lovene, forskriftene og standardene for rapportering i norske kommuner er:

- Lov om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven).
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner).
- De kommunale regnskapsstandardene (GKRS).

Til slutt i dette kapitlet redegjøres det for revisors rolle og plikter i forhold til revisjon av årsregnskapet til kommunene.

### 4.1 Kommunalt årsregnskap

I henhold til kommuneloven (1992, § 48 nr. 1), skal kommuner utarbeide årsregnskap og årsberetning hvert kalenderår. Kommuneregnskapet skal, ifølge forskrift om årsregnskap og årsberetning (2000, § 3 1. ledd), inneholde balanseoppstilling og noter. Notene skal inneholde lovpålagte oppstillinger, samtidig som det ikke er tilstrekkelig å kun følge de konkrete kravene i lov og forskrift (Foreningen for GKRS, 2015). Dette betyr at notene også må gi opplysninger nødvendige for å vurdere kommunens resultater og finansielle stilling, og som ikke fremkommer av regnskapet ellers (Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1 nr. 2). Videre skal det ved utforming av notene tas hensyn til behovet for regnskapsinformasjon som brukerne har, og da spesielt kommunestyret (Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1 nr. 3). Dette betyr at informasjon om kompliserte økonomiske forhold må gis på en så forståelig måte som mulig (Foreningen for GKRS, 2015).

Balansen skal vise status for kommunens eiendeler, gjeld og egenkapital ved utgangen av regnskapsåret (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 3). Anleggsmidler består av varige driftsmidler (faste eiendommer, anlegg, utstyr og maskiner) og finansielle anleggsmidler (utlån, aksjer og andeler). Likvide beholdninger, kortsiktige plasseringer og kortsiktige fordringer utgjør omløpsmidlene. Egenkapital, langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld er det som finansierer omløpsmidler og anleggsmidler. Vi skiller mellom langsiktig gjeld og kortsiktig gjeld ved å se på formålet til lånet. Langsiktig gjeld er hovedsakelig knyttet til

investering i bygninger, anlegg og varige driftsmidler (Kommuneloven, 1992, § 50). All annen gjeld er kortsiktig gjeld (Foreningen for GKRS, 2005, 2.2 nr. 4).

Balanseoppstillingen til kommuner kan se slik ut (Forskrift om årsregnskap og årsbudsjett, 2000, vedlegg 3):

Anleggsmidler	Egenkapital
Herunder: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Faste eiendommer og anlegg</li> <li>- Utstyr, maskiner og transportmidler</li> <li>- Utlån</li> <li>- <b>Aksjer og andeler</b></li> <li>- Pensjonsmidler</li> </ul>	Herunder: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Disposisjonsfond</li> <li>- Bundne driftsfond</li> <li>- Ubundne investeringsfond</li> <li>- Bundne investeringsfond</li> <li>- Regnskapsmessig mer/mindreforbruk (drift)</li> <li>- Udisponert investeringsregnskapet</li> <li>- Udekket investeringsregnskapet</li> <li>- Kapitalkonto</li> </ul>
Omløpsmidler	Langsiktig gjeld
Herunder: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Kortsiktige fordringer</li> <li>- Premieavvik</li> <li>- <b>Aksjer og andeler</b></li> <li>- <b>Sertifikater</b></li> <li>- <b>Obligasjoner</b></li> <li>- <b>Derivater</b></li> <li>- Kasse, postgiro, bankinnskudd</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Ihendehaverobligasjonslån</li> <li>- Pensjonsforpliktelse</li> <li>- <b>Sertifikatlån</b></li> <li>- <b>Andre lån</b></li> </ul>
	Kortsiktig gjeld
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- <b>Kassekredittlån</b></li> <li>- <b>Annen kortsiktig gjeld</b></li> <li>- <b>Derivater</b></li> <li>- Premieavvik</li> </ul>

Figur 3: Aktuelle poster i balanseoppstilling

Balansepostene vi har sett på i vår oppgave er markert med uthevet skrift. Under presenteres notekravene til de aktuelle balansepostene.

#### **4.1.1 Notekrav til finansielle anleggsmidler**

Finansielle anleggsmidler, er investeringer i verdipapirer ut fra næringspolitiske eller samfunnspolitiske hensyn (Sunde, 2010). Forskrift om årsregnskap og årsberetning (2000, § 5 1. ledd nr. 5) sier at aksjer og andeler som er ført opp som anleggsmidler skal spesifiseres etter selskap, og det skal opplyses om balanseført verdi, eventuell markedsverdi og eierandel i hvert selskap. Videre skal kommunene opplyse om hvordan anskaffelseskost og virkelig verdi er fastsatt hvis finansielle anleggsmidler er verdsatt til virkelig verdi (Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1.2 nr. 5). Disse rapporteringsreglene er knyttet til spørsmålene under finansielle anleggsmidler i KRG-indeksen.

#### **4.1.2 Notekrav til markedsbaserte finansielle omløpsmidler**

Markedsbaserte finansielle omløpsmidler er finansielle instrumenter som løpende vurderes for videresalg og har en finansiell karakter (Sunde, 2010). Det stilles krav til opplysninger i notene om finansielle omløpsmidler (Foreningen for GKRS, 2014b). For markedsbaserte finansielle omløpsmidler skal det gis informasjon om anskaffelseskost, fordeling av investeringene på aktivaklasser, virkelig verdi (markedsverdi), periodens resultatførte verdiendring og balanseført verdi. Videre sier standarden at dersom posten er vesentlig, bør det opplyses om kommunens finansielle markedsrisiko og forankring i finansreglementet til kommunen. For finansielle derivater skal det opplyses i note om virkelig verdi, med mindre derivatene regnskapsføres etter reglene om sikring. Dersom virkelig verdi ikke kan fastsettes pålitelig, skal dette opplyses om og begrunnes i note. Hvis kommunen har regnskapsmessig sikring på finansielle eiendeler skal de opplyse i note om hvilke finansielle instrumenter som inngår i sikringsrelasjonene, hvilken risiko som er sikret, formålet med sikringen, varigheten av sikringen, forankring i finansreglementet og eventuelle endringer i avtalevilkår på derivater. Alle rapporteringsreglene over er hentet fra kommunal regnskapsstandard nr. 6 (2014b) og er inkludert i KRG-indeksen under spørsmålene til finansielle omløpsmidler.

#### **4.1.3 Notekrav til gjeld**

Det er flere notekrav tilknyttet kommunens gjeld. Kommunen må angi det samlede beløp som gjelder gjeld til kommunale foretak, interkommunale samarbeid med eget særregnskap og samkommuner. Hvis det har vært vesentlige endringer må kommunen gi ytterligere opplysninger (Forskrift om årsregnskap og årsberetning, 2000, § 5, 1. ledd, nr. 4; Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1.1 nr. 4).

### *Langsiktig gjeld*

På langsiktig gjeld må kommunene i egen note opplyse om type gjeld, gjenværende løpetid, og fordelingen mellom selvfinansierende gjeld<sup>20</sup> og gjeld som finansieres av kommunens frie inntekter. I samme note skal kommunen opplyse om rentebetingelsene, og ved bruk av rentesikringsinstrumenter skal det gis tilsvarende opplysninger som ved sikring på finansielle eiendeler (Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1.3 nr. 6).

Videre skal kommunen informere om ekstern gjeld i andre kommunale regnskapsenheter som er en del av kommunen som rettssubjekt (eksempelvis kommunale foretak og interkommunale samarbeid). Hvis kommunen har lånefond, skal det opplyses om forholdet mellom langsiktig gjeld i kommunens årsregnskap og samlet ekstern lånegjeld. Kommunen skal også opplyse om forholdet mellom totalt utgiftsført avdrag i driftsregnskapet og minimumsavdraget som beregnes etter kommuneloven § 50 nr. 7 a (Foreningen for GKRS, 2014b, 3.1.3 nr. 6). Disse lovkravene er inkludert i KRG-indeksen under langsiktig gjeld.

### *Kortsiktig gjeld*

Kortsiktig gjeld kan blant annet være finansielle passiva. Dette omfatter enhver kontraktsfestet plikt til å levere kontanter eller en annen finansiell eiendel til en part med vilkår som potensielt er ugunstig for innehaver (Foreningen for GKRS, 2014a, 1.1 nr. 1). Notekravene til finansielle forpliktelser er nesten tilsvarende som for finansielle eiendeler. De må opplyse om anskaffelseskost, virkelig verdi og hvordan virkelig verdi er fastsatt. På samme måte som på finansielle eiendeler skal det opplyses om virkelig verdi på derivater, med unntak for de som regnskapsføres etter reglene om sikring. Det skal opplyses om endringer i avtaleforhold siden første gangs registrering og sikring. Notekravene til sikring på finansielle forpliktelser er lik notekravene under finansielle eiendeler (Foreningen for GKRS, 2014b). Disse lovkravene er inkludert i KRG-indeksen under kortsiktig gjeld.

## **4.2 Revisjon av kommuneregnskap**

Dette delkapittelet redegjør for revisors rolle og plikter når det gjelder kontroll og attestasjon av kommunenes årsregnskap. Først forklares hvordan tilsyn og kontroll i kommuner fungerer.

---

<sup>20</sup> Selvfinansierende gjeld er gjeld der kommunen fakturerer rentekostnadene videre. For eksempel ved lån til vann- og avløpstjenester faktureres gjeldskostnadene videre til brukerne av tjenesten.

Deretter presenteres revisors oppgaver og plikter i forhold til regnskapsrevisjon og til slutt forteller vi hva revisjonsberetningen skal inneholde.

#### **4.2.1 Tilsyn og kontroll i kommuner**

Kommunestyret har det overordnede ansvaret for tilsyn av kommunenes virksomhet og at deres regnskaper blir revidert på en betryggende måte (Kommuneloven, 1992, § 76). Dette ansvaret utøves gjennom blant annet formannskap, kontrollutvalg, administrasjonssjef og revisjon. Ifølge kommuneloven, er det primært kontrollutvalg som skal ha det løpende ansvar for tilsyn med økonomiforvaltningen. Kontrollutvalget velges av kommunestyret, og skal påse at kommunens regnskap blir revidert på en betryggende måte (Kommuneloven, 1992, § 77). Kommunestyret velger revisor på grunnlag av innstilling fra kontrollutvalget (Kommuneloven, 1992, § 78 nr. 4).

#### **4.2.2 Revisors oppgaver og plikter**

Kommunene skal, ifølge kommuneloven (1992, § 76), ha regnskaps- og forvaltningsrevisjon. Denne oppgaven ser på regnskapsrevisjon, og i det nedenstående beskriver vi deres oppgaver og plikter.

*«Formålet med regnskapsrevisjon i kommuner og fylkeskommuner er å gjøre revisor i stand til å avgi en uttalelse om hvorvidt kommunens/fylkeskommunens årsregnskap i det alt vesentlige er avlagt i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk.»* (Norges Kommunerevisorforbund, 2008, Regnskapsrevisjon, avsn. 1).

Revisor skal vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrift og GKRS, og om det gir uttrykk for den økonomiske virksomheten i regnskapsåret og den finansielle stillingen ved årsskiftet (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2000, § 3). Videre skal revisor vurdere om kommunene har fulgt notekravene i regelverket.

Etter årsregnskapet er avlagt skal revisor avgi revisjonsberetning. Revisor skal uttale seg om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov, forskrift og god kommunal regnskapsskikk. Om årsregnskapet ikke er avlagt i samsvar med dette, eller ikke gir de opplysninger om den revisjonspliktige som burde vært gitt, skal revisor ta forbehold eller presisere dette i beretningen (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2000, § 5).

## **5 Empiri fra dokumentstudien**

### **5.1 Introduksjon**

Dette kapittelet er strukturert som følger: Først presenteres empiri fra dokumentstudien som er relevant for forskningsspørsmål 1, altså i hvilken grad norske kommuner oppfyller lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeldsposter. Her presenteres rapporteringsgraden til 135 kraftkommuner og 54 ROBEK-kommuner. Dette utgjør totalt 173 kommuner, da en del av ROBEK-kommunene faller inn under vår definisjon av kraftkommune. I tillegg presenteres statistikk over hvordan kommunene rapporterer på ulike rapporteringselementer. Vi har også delt inn kommunene etter befolkning og hvorvidt de er på ROBEK-listen. Deretter presenteres empiri tilknyttet forskningsspørsmål 2. Dette omfatter gjennomgangen av de 173 kommunenes revisjonsberetninger og hvorvidt det eventuelt poengteres i disse at regnskapene er mangelfulle.

### **5.2 Gjennomgang av årsregnskapene**

#### **5.2.1 Statistikk for kommuner**

I Norge er regnskapsrapportering lovpålagt i henhold til kommuneloven og forskrift om årsregnskap og årsberetning (Kommuneloven, 1992, § 48 1. ledd). Kommunene skal følge de rapporteringsreglene kommunal og moderniseringsdepartementet har utarbeidet i samarbeid med Foreningen for god kommunal regnskapsskikk. Disse rapporteringsreglene er presentert i kapittel 4.1. Flere av disse reglene er ikke etterfulgt av kommunene, og vår masteroppgave tar for seg i hvor stor grad kraft- og ROBEK-kommuner rapporterer i henhold til norske lover og regler om regnskapsrapportering på finansielle plasseringer og gjeld. For å studere dette, har vi benyttet en selvutviklet kommunal rapporteringsgrads-indeks (se kapittel 3.3). Her presenterer vi resultatene fra studien av 173 kommuneregnskap.

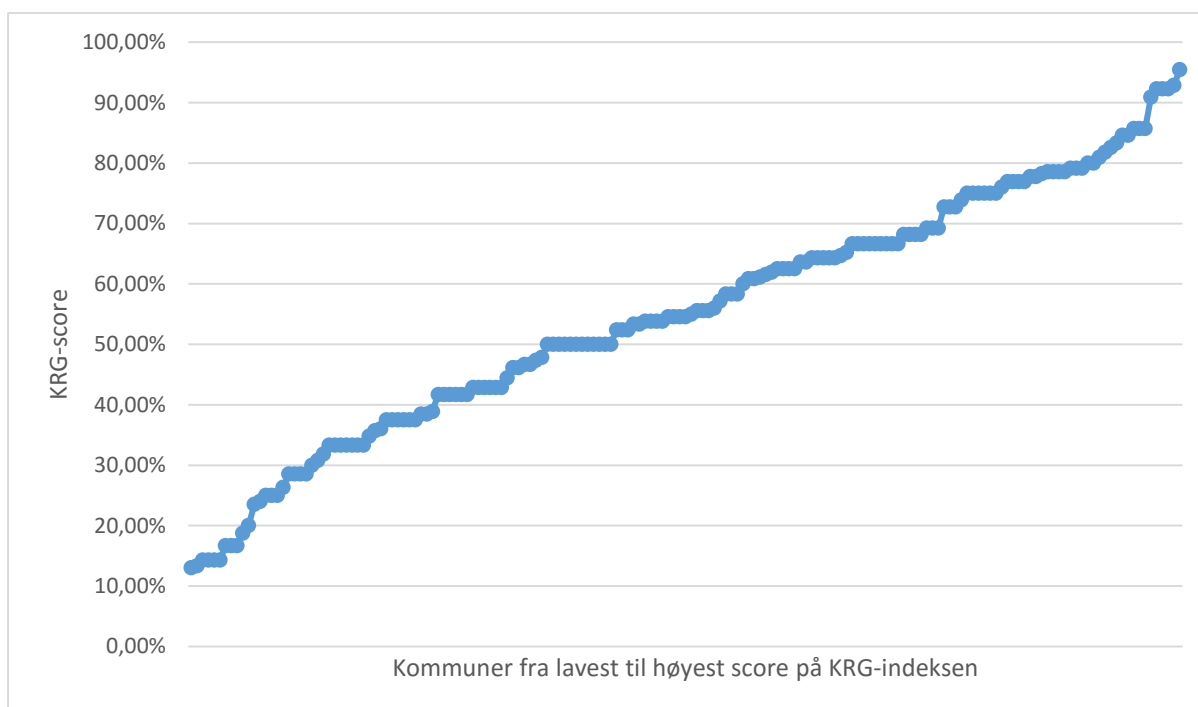
Tabell 4 viser statistikk for alle regnskapene vi har innhentet. Gjennomsnittet til hele populasjonen ligger på 54,95 % og har et minimum og et maksimum på henholdsvis 13,04 % og 95,45 %. Ingen av kommunene vi har analysert har rapportert 100 % i henhold til norske lover og regler.



Variabel	Antall	Gj.snitt	Median	Min	Max	Nedre kvartil	Øvre kvartil
KRG for populasjonen	173	54,95 %	54,55 %	13,04 %	95,45 %	41,67 %	69,23 %

Tabell 4: Statistikk for utvalget

I vårt datamateriale har vi jevn spredning, noe vi blant annet ser i figur 4, som viser alle kommunenes prosentvise overholdelse fordelt fra lavest til høyest rapporteringsgrad.



Figur 4: Spredning i rapporteringsgrad

Tabell 5 viser overholdelsesgraden tilknyttet de spesifikke balansegruppene kommunene har rapportert i årsregnskapet. Av kategoriene finansielle anleggsmidler, finansielle omløpsmidler og gjeldsposter, viser KRG-indeksen at kommunene hadde høyest rapporteringsgrad på finansielle anleggsmidler, med et gjennomsnitt på 80,89 %. Deretter følger rapportering på finansielle omløpsmidler med et gjennomsnitt på 49,30 % og til slutt rapportering på gjeldsposter med et gjennomsnitt på 45,51 %.

Variabler	%
KRG på finansielle anleggsmidler	80,89 %
KRG på finansielle omløpsmidler	49,30 %
KRG på gjeldsposter	45,51 %

*Tabell 5: Overholdelse på de forskjellige balansepostene*

Tabell 6 og 7 viser statistikk for overholdelse på hvert spørsmål. Her har vi valgt å utelukke spørsmål som har vært aktuelle for færre enn ti kommuner. I slike tilfeller er det ikke interessant å vise gjennomsnittet fordi det sier ikke noe om populasjonen, kun hvordan et fåtall kommuner har rapportert. Vi ser av tabell 6 at mange av kommunene har etterfulgt lovverket på spørsmål 1.1 og 1.2.1 tilknyttet spesifisering av selskap og opplysninger om balanseført verdi på finansielle anleggsmidler. Dette er informasjon kommunen antakelig kan hente ut fra sine systemer. Derimot har få kommuner rapportert om hvordan virkelig verdi er fastsatt og anskaffelseskost når finansielle anleggsmidler er nedskrevet til virkelig verdi, noe vi ser av overholdelsesgraden på spørsmål 1.3.1 og 1.3.2. I samme tabell ser vi at kommunene har lav overholdelsesgrad på spørsmål 2.1, 2.7.1 og 2.7.2. De fleste har ikke rapportert om hvordan de har fastsatt virkelig verdi på finansielle omløpsmidler. I forhold til spørsmålene 1.2.2, 1.3.2, 2.1, 2.7.1 og 2.7.2, krever disse høyere nivå av skjønnsmessige vurderinger enn andre spørsmål. Videre har få kommuner definert og beskrevet risikoen tilknyttet disse. Vi har utelatt spørsmål 2.8.1, 2.8.2 og alle delspørsmålene under spørsmål 3 og 4 da disse er aktuelle for færre enn ti kommuner.

Spørsmål:	Overholdelse
<i>Finansielle anleggsmidler:</i>	
1.1 Er disse spesifisert etter selskap?	98,27 %
1.2 Er det opplyst om:	
1.2.1 Balanseført verdi	98,84 %
1.2.2 Eventuell markedsverdi	100 %
1.2.3 Eierandel i hvert selskap	71,68 %
1.3 Er finansielle anleggsmidler balanseført til virkelig verdi?	
1.3.1 Er det opplyst hvordan virkelig verdi er fastsatt?	30,43 %
1.3.2 Er det opplyst om anskaffelseskost?	17,39 %
<i>Finansielle omløpsmidler:</i>	
2. Har kommunen finansielle omløpsmidler verdsatt til virkelig verdi?	
2.1 Er det opplyst om hvordan virkelig verdi er fastsatt?	6,45 %
2.2. Er anskaffelseskost opplyst?	46,77 %
2.3. Fordeling av investeringene på aktivaklasser?	69,35 %
2.4. Virkelig verdi (markedsverdi)	75,81 %
2.5. Periodens resultatførte verdiendringer?	66,13 %
2.6. Balanseført verdi?	79,03 %
2.7. Dersom posten er vesentlig:	
2.7.1 Opplyses det om finansiell markedsrisiko?	32,73 %
2.7.2 Forankres omløpsmidlene i finansreglementet?	40,00 %
5. Har de omtalt egen risiko på finansielle eiendeler (ikke bare definert det)?	27,12 %

Tabell 6: Overholdelse på 15 spørsmål tilknyttet finansielle eiendeler

Vi ser av tabell 7 at de fleste kommunene overholder lovkravene på spørsmålene 3.4, 3.5.1, 3.5.3 og 5 tilknyttet gjeld. Mange kommuner opplyser om sine rentebetingelser, hvilken gjeld de har regnskapsmessig sikret og varigheten på disse sikringene, og differansen mellom

minimumsavdraget<sup>21</sup> og betalt avdrag i året. På spørsmål 3.1, 3.2, 3.3, 3.5.2 og 3.5.4 har få kommuner etterlevd lovverket. Relativt få årsregnskap inneholder informasjon om hvilken type gjeld de har, gjenværende løpetid på gjelden og fordelingen mellom selvfinansierende og annen gjeld. Videre informeres det i liten grad om hvilken type risiko som sikres og forankring i finansreglementet der kommunene har foretatt en regnskapsmessig sikring på gjelden sin.

<b>Spørsmål:</b>	<b>Overholdelse</b>
<i>Langsiktig gjeld:</i>	
Opplyses det om:	
3.1 Type gjeld?	7,51 %
3.2 Gjenværende løpetid?	34,10 %
3.3 Fordelingen mellom selvfinansierende gjeld (f.eks. kompensasjonsordninger og selvkostområder) og gjeld som finansieres av kommunens frie inntekter?	37,57 %
3.4 Opplyses det om hovedtrekkene i kommunens rentebetingelser?	54,91 %
3.5 Har kommunen rentesikringsinstrumenter på langsiktig gjeld?	
Opplyses det om:	
3.5.1 Hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonene	67,88 %
3.5.2 Hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen	20,44 %
3.5.3 Varigheten av sikringene	58,39 %
3.5.4 Forankring i kommunens finansreglement	36,50 %
5. Har kommunen opplyst om differansen mellom totalt utgiftsført avdrag i driftsregnskapet og minimumsavdrag etter kommuneloven § 50 nr. 7 a?	79,77 %

Tabell 7: Overholdelse på 9 spørsmål tilknyttet gjeld

<sup>21</sup> Se kapittel 4.1.3 for nærmere beskrivelse.

## 5.2.2 Statistikk etter kommunestørrelse

I dette delkapittelet presenteres statistikk for kommuneregnskapene fordelt på kommuner etter befolkningsmengde.

Som vi ser i tabell 8, har kommunene med over 20 000 innbyggere<sup>22</sup> i større grad rapportert i henhold til lovverket enn kommunene med mindre befolkning. For disse kommunene er gjennomsnittlig overholdelsesgrad 70,69 %. Kommuner med innbyggertall mellom 5 000 og 20 000 hadde en gjennomsnittlig rapporteringsgrad på 57,04 %. Laveste rapporteringsgrad hadde kommuner med 0 til 3 000 og 3 000 til 5 000 innbyggere, med et gjennomsnitt på henholdsvis 51,42 % og 49,49 %. Selv om kommunene med høyest innbyggertall rapporterte mer enn små kommuner, kan man likevel merke seg at det er stor variasjon mellom kommunene og at flere kommuner med under 3 000 innbyggere oppnådde over 80 %, samtidig som en kommune med over 20 000 innbyggere oppnådde en score på under 50 %.

Variabel	Antall	Gjennomsnitt	Median	Min	Max
KRG for kommunestørrelse 0 - 3000	64	51,42 %	51,19 %	13,33 %	92,31 %
KRG for kommunestørrelse 3000 - 5000	31	49,49 %	50,00 %	14,29 %	78,57 %
KRG for kommunestørrelse 5000 - 20000	61	57,04 %	55,56 %	13,04 %	95,45 %
KRG for kommunestørrelse 20000 +	17	70,69 %	66,67 %	42,86 %	92,31 %

Tabell 8: Overholdelse fordelt på kommunestørrelse

## 5.2.3 Statistikk for ROBEK-kommuner

Her presenterer vi statistikk for kommuner på ROBEK-listen, og sammenligner dem med de andre kommunene i utvalget. Vi ser i tabell 9 at ROBEK-kommunene rapporterer tilnærmet likt de andre kommunene. Gjennomsnittlig rapporteringsgrad for kommuner på ROBEK-listen er på 54,81 % mens resten av utvalget har et gjennomsnitt på 55,01 %.

Variabel	Antall	Gjennomsnitt	Median	Min	Max
KRG for ROBEK-kommuner per 01.01.15	54	54,81 %	57,71 %	13,33 %	92,31 %
KRG for kraftkommuner utenfor ROBEK-listen per 01.01.15	119	55,01 %	54,55 %	13,04 %	95,45 %

Tabell 9: Overholdelse ROBEK- og ikke-ROBEK kommuner

<sup>22</sup> Folketallet er basert på SSBs befolkningsoversikt fra 01.01.2015 (SSB, 2016a).

### 5.2.4 Sensitivitetsanalyse tilknyttet endret vesentlighetsgrense

Under presenteres en sensitivitetsanalyse som viser endringen i gjennomsnittlig KRG for alle kommunene i populasjonen ved en økning i vesentlighetsgrensen fra 2 % til 5 % av driftsinntektene for regnskapsåret 2014. Vi ser av tabell 10 at gjennomsnittlig KRG endres fra 54,95 % til 55,17 %. Basert på dette mener vi at problemer med ulike oppfatninger av vesentlighet blant de som rapporterer ikke er utslagsgivende for konklusjonene i denne oppgaven.

Variabel	Gj.snitt	Median	Min	Max	Nedre kvartil	Øvre kvartil
KRG for populasjonen	55,17 %	55,00 %	13,04 %	95,45 %	41,67 %	69,23 %

Tabell 10: Overholdelse ved økt vesentlighetsgrense

### 5.3 Gjennomgang av revisjonsberetningene

Kommunenes årsregnskap skal kontrolleres av en kommunerevisor (Kommuneloven, 1992, § 78, 1. ledd). En av deres oppgaver er å vurdere om årsregnskapet er avlagt i samsvar med lov og forskrift (Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner, 2000, § 3 1. ledd).

Vi har gjennomgått kommunenes revisjonsberetninger for å se om revisorene påpeker eller presiserer manglende noteopplysninger på finansielle eiendeler og gjeld. Gjennomgangen viser at flere revisorer har tatt forbehold eller presisert forhold i kommunenes årsregnskap, men at kun én kommunerevisor har kommentert manglende rapportering på finansielle eiendeler og gjeld i revisjonsberetningen. Dette til tross for at kommunene i snitt kun overholder 54,95 % av de lovpålagte kravene. Spesielt er det oppsiktsvekkende at revisor i kommunene Roan, Odda, Åmli, Sørfold, Fusa, Ullensvang, Kåfjord, Rennebu, Porsanger, og Åsnes ikke har kommentert manglende rapportering, da disse har oppnådd en score i KRG-indeksen på under 20 %. Kommunene Odda og Åmli har eksempelvis utelatt informasjon om langsiktig gjeld i notene til årsregnskapet, selv om loven eksplisitt krever at dette skal foreligge.

Andre forhold som ikke er blitt fanget opp av KRG-indeksen, men som likevel indikerer sviktende rapporteringspraksis, er at flere kommuner har balanseført derivater, der det i realiteten er snakk om kortsiktige fordringer eller kortsiktig gjeld. Eksempler på dette er Nes kommune i Buskerud som har bokført 15,1 millioner kroner som derivater, der det i

virkeligheten kun er snakk om leverandørgjeld<sup>23</sup>. Selv om Nes kommune har presentert 15,1 millioner kroner feil i balansen, har revisor ikke kommentert dette i sin beretning. Derimot inneholder beretningen en bekreftelse på at regnskapet er avgitt i samsvar med lov og forskrift. Andre kommuner som feilaktig har presentert derivater i sin balanse uten at revisor har påpekt dette er Hemsedal, Vik, Luster, Birkenes, Kvinnherad, Sør-Fron, Gildeskål, Rana, Bardu, Halden, Våler og Åsnes. Vår gjennomgang viser at samtlige 62 kommuner som scorer under 50 % på KRG-indeksen, har mottatt revisjonsberetninger uten presiseringer eller kommentarer om mangler i notene tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld.

---

<sup>23</sup> Denne feilen er bekreftet av økonomisjefen i kommunen per epost.

## 6 Empiri fra Intervjuene

Hensikten med intervjuene er å forstå hva som vektlegges ved regnskapsrapportering, hvilke rapporteringsformer som brukes og hvordan det prioriteres mellom disse. Kapittelet består av åtte delkapitler, som hver tar for seg sentrale funn fra intervjuene tilknyttet vårt tema.

### 6.1 Ulike syn på regnskapets hovedformål

Respondentene har ulike syn på hva som er hovedformålet med kommunenes årsregnskap. Flere trekker frem tilbakemelding til det politiske styret som hovedformål, mens andre oppfatter at det å gi et korrekt bilde av kommunens økonomiske situasjon er viktigst.

K1R anser følgende som hovedformålet: *«Det er jo at det skal være rett da. Jeg som regnskapsperson tenker jo at vi skal bokføre alle utgiftene og inntektene som har kommet inn i fjor, og synliggjøre både for ledelsen, enhetslederne og politikerne at vi har hatt styring ved det som er vedtatt, og gjort det rett.»*

K1Ø supplerer med følgende uttalelse: *«Også er jo (...) selve regnskapsdokumentet (...) en dokumentasjon i praksis inn i evigheten i vår tidsalder, sånn (...) at man skal kunne gå tilbake og sjekke en del ting.»* K2Ø ser også ut til å mene at tilbakemelding er en del av hovedformålet med regnskap. Hun uttaler følgende: *«Først og fremst, overfor politikerne, å gi tilbakemelding hvordan har man forholdt seg til de rammene som man har fått gjennom budsjettet, og hva har man produsert med disse midlene.»* K5Rs ser ut til å være enig med dette. Hun uttaler følgende om hovedformålet med regnskapet: *«Jeg ser jo at det er veldig viktig at regnskapet er rettest mulig, og at kommunestyret på en måte får bevis for at det som de har bevilget penger til, er gjort i henhold til deres ønsker.»*

K4Ø og K4R trekker også frem tilbakemelding som en viktig funksjon. K4R forteller om hva hun anser som hovedformålet med årsregnskapet: *«Å se hva folk har gjort i forhold til det de (politisk styre) har bestemt.»* K4Ø følger opp dette: *«Ja, det er sant. En tilbakemelding ja, en status, en tilbakemelding på det.»* I tillegg trekker de frem andre hovedformål. K4Ø nevner følgende: *«Det er jo å vise en status over den økonomiske situasjonen til (kommune 4), tenker jeg at det er, på et gitt tidspunkt i året.»* K4R forteller: *«At vi gir beslutningsgrunnlag eller viktig info til kommunestyret da, det er de på en måte som er mottaker av regnskapet.»* Dette sier K4Ø seg enig i: *«Ja det er et (...) underliggende grunnlag selvsagt for fremtidige beslutninger, det er det jo.»*



K6K uttaler følgende som svar på hva hun anser hovedformålet med årsregnskapet er: *«Nei, det er jo å rapportere kommunenes økonomiske og finansielle status ved årsslutt, og gi da et korrekt bilde av hvordan kommunen er da, på det tidspunktet.»* K3Ø har lignende syn på regnskapet: *«Det er jo å opplyse om den økonomiske tilstanden til kommunen, det er jo det som er hovedformålet, altså hvordan vi har gjort det i år.»* Dette stemmer overens med K5Øs syn: *«Ja hovedformålet, det er jo å gi riktig informasjon om vår økonomiske situasjon, og det å prøve å formidle det ut til de ulike målgruppene.»*

## **6.2 Kommunestyret er viktigste bruker**

Respondentene i denne studien ser ut til å være enige om at flere brukergrupper har interesse i kommunenes årsregnskap. I samtlige undersøkte kommuner nevnes politikere som den viktigste mottakeren av årsregnskapet til kommunen. I tillegg trekkes media, innbyggere og andre myndigheter frem som sentrale brukere. Revisjon nevnes også som bruker av regnskapet i alle intervjuene, men ikke som den viktigste. Likevel nevnes det i fire intervju at å få regnskapet godkjent av revisor er det viktigste for dem personlig.

På spørsmål om hvem hun anser som viktigste brukergruppe, svarer K1Ø: *«Den åpenbare brukergruppen for å lese regnskapet og forstå regnskapet er jo politikerne»*. På samme spørsmål svarer K5Ø at det er politikerne som er deres oppdragsgivere og at *«det er jo klart at det er de som bør komme på topp her.»* K5R ser ut til å være enig i dette, og uttaler: *«Jeg ser jo at det er veldig viktig at regnskapet er rettest mulig, og at kommunestyret på en måte får bevis for at det som de har bevilget penger til er gjort i henhold til deres ønske.»* K3Ø uttaler om politikerne at *«det er jo de (...) som vi i hovedsak skal rapportere til»*, og vi ser en lignende uttalelse hos K2Ø: *«I forhold til brukergrupper så er fremdeles politikerne de viktigste.»* K6K rangerer, i likhet med de andre, politisk styre som viktigst, men skiller seg fra resten ved å fremheve Fylkesmannen som viktigere enn de øvrige gruppene. Dette begrunner hun med at kommunen lenge har vært på ROBEK-listen.

Både K4Ø og K4R er enige i at kommunestyret er en sentral bruker, men de trekker frem ansatte (både K4Ø og K4R) og kommuneadministrasjonen (K4R) som viktige på lik linje med politisk styre. K4Ø uttaler dog i samme kontekst at *«hvor mye de ansatte egentlig leser det totale dokumentet, det tror jeg er i beskjeden grad.»*

### 6.3 Kommunestyret mangler forståelse og interesse for regnskap

Det kommer tydelig frem i intervjuene at samtlige respondenter mener mange politikere i kommunestyret ikke forstår informasjonen i årsregnskapet. I tillegg nevnes det i flere av intervjuene at de folkevalgte har lite interesse for årsregnskapet.

K1Ø forteller følgende om brukere av regnskapet:

*«Og det er så mye tall og så mange forutsetninger at en menig politiker (...) vil ha utfordringer med å skjønne hva i dette er det jeg er nødt til å forholde meg til. Hvis vi kommer rennende og sier at (...) vi bommet på estimatavviket<sup>24</sup>, så får du glassaktige blikk, og for meg er det helt greit. Jeg synes det er greit at kommunestyret kan kose seg med å forberede påskeferien enn å ha detaljkunnskaper på estimatavvik.»*

K4R uttaler om nye notekrav tilknyttet sikring og sikringsobjekter: *«Stor omfattende, veldig relativt komplekst. Usikker egentlig på hva informasjonsverdien er for politikerne der òg.»*

Videre sier hun om kommunestyret: *«Det er mange der som ikke forstår totalitetene i regnskapet, det tror jeg bare at er en kjensgjerning.»* K3Ø uttaler at hun tror det er store variasjoner i forståelsen til de som sitter i kommunestyret. K5Ø forteller:

*«Hvor mye som har gått ut i lønn og sånne ting, det forstår de (kommunestyret), (...) men (...) når de kommer til balansen, for å vurdere hva er den reelle økonomiske situasjonen, og ligger det noe i balansen her som er faretruende, eller har vi bra med egenkapital for eksempel? Da tror jeg nok det er mange som detter av lasset»*

Om notene forteller K2Ø: *«Det blir jo ofte teknisk og (...) når de (politikerne) ser en sånn tabell så kobler de ut.»* K6K forteller at hun gjør *«den antagelsen at de (politikerne) ikke er spesialister, at de har en allmenn kunnskap om regnskap og regnskapsforståelse.»*

På spørsmål om hun tror kommunestyret leser årsregnskapet, svarer K3Ø: *«Helt ærlig, nei så tror jeg ikke det, men hva vet jeg?»* K2Ø uttaler følgende i forbindelse med tilleggsinformasjon i noteverket: *«Men vi gir ikke så mye (tilleggsinformasjon) i selve notene. Det gir vi ikke fordi (...) vår vurdering da, er at de som sliter med å forstå det de setter seg ikke ned å, det er ikke det de leser.»* K1Ø uttaler at det er de som får betalt for det som leser årsregnskapet, *«og ikke noen flere»*, og videre: *«Og det er synd å si det, men alle de timene*

---

<sup>24</sup> Estimataavvik er en regnskapsmessig problemstilling knyttet til pensjon.

(K1R) bruker på å avslutte regnskapet og lage et regnskapsdokument, det er dessverre et fåtall politikere og revisjon som leser (det) grundig» Også K4Ø er av den oppfatning at kommunestyret ikke har stor interesse for årsregnskapet. Hun uttaler følgende om noteverket:

*«Også jeg må samtidig si at jeg er veldig usikker på om vi hadde brukt to uker til på å skrive om og prøve å legge frem dette (notene) på en mer hensiktsmessig måte så alle skulle forstå. Jeg er ikke så veldig sikker på om interessen er sånn (...) at det hadde blitt lest på så veldig mye. Jeg er ikke så sikker på at man hadde tatt informasjonen innover seg (...) allikevel altså. Tror det er ikke derfor de sitter i kommunestyret, det er ikke det som er gløden og iveren for å sitte i kommunestyret.»*

#### **6.4 Lite fokus på brukere uten regnskapsforståelse**

Selv om respondentene enes om at kommunestyret er en viktig bruker av regnskapet, uttaler de fleste at de ikke tar hensyn til at flertallet av styremedlemmene ikke forstår årsregnskapet når de utarbeider det. Når det gjelder selve regnskapet, ser det ut til at det fokuseres i liten grad på at brukere uten regnskapskompetanse skal forstå det. I årsrapport, årsmelding og årsberetning gjør derimot brukerhensynet seg mer gjeldende.

På spørsmål om antagelsene K3Ø gjør om det politiske styrets regnskapsforståelse påvirker mengden tilleggsinformasjon i årsregnskapet, svarer hun: *«Jeg vet ikke om det påvirker så veldig mye, for jeg føler at det er styrt av (...) kommuneloven og regnskapsforskriftene.»* Når det gjelder om de forenkler noe i årsregnskapet for at politisk styre skal forstå informasjonen, svarer hun videre:

*«Nei, det føler jeg ikke at jeg har mulighet til»* og: *«Det går jo litt på min egen følelse oppi dette tenker jeg, ikke sant. Ja, og at ting skal være ordentlig og rett, og at vi skal prøve å holde oss til de regnskapsprinsippene som gjelder, og da tenker jeg på sammenstillingsprinsippet, forsiktighetsprinsippet, og at vi holder oss til de prinsippene så godt som overhodet mulig.»*

K2Ø uttaler også at de ikke fokuserer nevneverdig på at brukerne skal forstå regnskapet, og forklarer dette med følgende utsagn: *«Vår vurdering da er at de som sliter med å forstå det (årsregnskapet) (...) det er ikke det de leser, da vil de heller lese det en annen plass i (års)meldingen eller i årsberetningen.»* På spørsmål om de får til å gjøre notene mer forståelige for politikerne, svarer hun: *«Vi prøver jo å slenge på et par setninger om at dette*

*er sånn og sånn, men det er ofte slik at noter og formalitetene gjerne virker mer fremmedgjørende enn årsmelding ellers.»*

K1Ø forteller at *«regnskapet som dokument åpner ikke for, sånn som vi bruker det i hvert fall, at man legger inn mange og lange forklaringer og kommentarer, da blir du henvist over til årsberetning.»* På spørsmål om det å hensynta noen brukere går på bekostning av andre egenskaper til regnskapet, svarer K1Ø følgende: *«Hvis vi definerer revisjon som en bruker, ja, vi skulle heller ha brukt tid på å formidle fornuftig enn å overdokumentere på enkelt detaljer i noter og årsberetning.»*

K4R bygger videre på dette ved å si at det er *«kanskje mer fokus på det (å overholde lovkrav) enn det fokuset som vi kunne hatt, og det er at brukerne av regnskapet faktisk skal forstå det de leser.»* K4Ø berører noe lignende: *«Vi tar ikke nok hensyn til brukerne fordi at vi skal avlevere et regnskap innenfor loven, så det går jo foran (...) hensynet til brukerne.»* Videre utdyper K4R hvorfor de utelater forklaringer tilknyttet størrelsen på kommunens sertifikatlån i notene på følgende måte:

*«Og det er jo noe med at regnskapet med noter, det bør jo være en viss likhet fra år til år. Vi kan ikke skrive om hele fra år til år, fordi det skal jo være gjenkjennbart for de som da får presentert dette her en gang i året. (...) for de som forholder seg til det sjelden, er det en fordel at det er likt som i fjor, for da sitter de med fjorårets og årets, også ser de litt sammen også sammenligner de litt og så forstår de en del utifra det òg.»*

Lignende uttalelser finner vi i intervjuet hos kommune 5. K5R uttaler: *«Altså det er veldig korte tidsfrister her. Å få ferdig regnskapet til kommunen, det er voldsomt. Og da må, altså det som står i lov og forskrift, det må med. Det kommer først.»* Videre forteller hun: *«Hvis det er tid til overs, som regel er det et par dager igjen, og da er det verbale utfyllinger, i forhold til det å få folk til å forstå.»* Prioriteringen hos K5R er likevel tydelig: *«De litt mindre kompetente brukerne, de kommer i siste rekke, men de er ikke glemt.»* Kommune 5 skiller seg altså fra de andre kommunene ved at de faktisk utdyper notene til en viss grad.

K6K ser også ut til å hensynta brukerne, men på en annen måte enn i kommune 5. Hun uttaler følgende om regnskapet og notene: *«Og det som er viktig for oss er jo at dette her blir så enkelt som overhodet mulig, altså at det er forståelig for andre å lese det.»* K6K forteller videre at de ikke er flinke til å forenkle årsregnskapet og notene, men at de prøver på dette: *«Vi (...) forenkler og gjør ting litt mindre presist. Prøver å ikke bruke mye faguttrykk og*

*sånn, men allikevel så er jo notene i seg selv såpass kompliserte at vi klarer ikke helt det da.» Videre forteller hun om notene: «Også må man jo da presentere det på en sånn måte da at kommunestyret kan forstå det, og der har vi helt klart mye å gå på.» En konsekvens av denne forenklingen er at de utelater informasjon som de ellers ville tatt med. K6K forteller:*

*«Ja, altså det hadde jo vært mye enklere hvis vi visste at regnskapet kun skulle leses av andre økonomer, for da kunne vi jo virkelig kost oss med analyser og vise ulike nøkkeltall. Da ville (...) (vi) vite at de som skulle lese det ville forstå. Når et AS eller ASA da, som er på børsen, så vet de jo at den regnskapsinformasjonen de gir ut, den gir de jo ikke til menigmann, den gir de jo til analytikere. Mens vi gir jo til våre politikere, og da må vi jo være litt mer edruelige i analyser og nøkkeltall.»*

Videre forteller hun: *«Det blir veldig sånn å følge maler oppsatt, uten egentlig å reflektere så mye over hva man skriver inn i de malene.»* Respondenten forklarer fraværet av lettforståelig tilleggsinformasjon i årsregnskapet slik: *«Det er nok vår egen kompetanse, hvordan vi kan på en god måte gi tilleggsinformasjon, så der handler det nok mye om at vi ikke er gode nok.»*

## **6.5 Formidler årsregnskapet til revisor**

Selv om respondentene er samstemte om politikernes viktighet, uttaler flere av respondentene at revisor er den de først og fremst tenker på når de utarbeider årsregnskapet.

Respondentene K3Ø, K1R, K5R og K4Ø forteller at revisjon er brukeren de føler de formidler årsregnskapet til. K3Ø uttaler følgende: *«At revisor syns at det jeg fremlegger er som det skal være, og at kontrollutvalget er fornøyd med det jeg fremlegger, jeg tenker at for meg er det viktig, at de er fornøyd»,* og videre: *«Offisielt er det kanskje kommunestyret jeg burde være mest opptatt av, men jeg er mest opptatt av kontrollutvalget og revisor.»* K1R svarer lignende på spørsmål om hvem den viktigste brukeren er: *«Vi føler jo det at, spesielt i forhold til alle de notekravene som har kommet til, at vi gjør det verken for vår egen del eller politikerne. Det er synd, vi leverer for å få det kvittert ut hos revisjon at det er levert.»* Dette bekreftes av K1R senere når hun svarer følgende på spørsmål om hvem hun oppfatter at hun formidler årsregnskapet til: *«Jeg skulle ønske at jeg kunne sagt at det er kommunestyret, men vi er vel der at vi føler det er revisoren.»* En lignende oppfatning finner vi hos K4Ø, som uttaler at *«så lenge vi leverer regnskapet i tråd med lovverket og får revisor på vår side, så er vi jo fornøyd»,* og hos K5R: *«Jeg er nå opptatt av revisjon jeg, at de får et ordentlig regnskap, for jeg vil ha en revisjonsberetning, og for å få til det må det være ordentlig.»*

Selv om K4Ø uttaler at hun er fornøyd så lenge revisor er «*på deres side*», uttaler hun senere: «*Vi lager jo ikke regnskap for revisor tenker jeg*», og videre at «*de (revisorene) vil ikke bruke det til noe annet enn å kontrollere at vi har gjort ting riktig, ikke sant, de er ikke brukere av regnskapet på en mer sånn produktiv måte.*» Dette ser ut til å være noe selvmotsigende.

K6K uttaler at notene er så kompliserte at de ikke klarer å forenkle dem i særlig grad, og videre: «*Men da tilfredsstiller det jo andre brukergrupper, som Fylkesmannen og revisjon nødvendigvis. Vi kommuniserer jo mye gjennom regnskapet og årsberetning til revisjon.*»

K2Ø uttaler seg ikke konkret om hvilke brukergrupper hun formidler regnskapsinformasjonen i årsregnskapet til.<sup>25</sup>

## 6.6 Etterlevelse av lover og forskrifter sentralt

Samtlige respondenter trekker frem lov og forskrift som et sentralt element når de utarbeider årsregnskapet, og det fremkommer fra intervjuene at dette hensynet ofte går på bekostning av hensynet til brukere uten regnskapsforståelse. Selv om det å overholde lovpålagte krav tilsynelatende vektlegges i forbindelse med utarbeidelse av årsregnskapet, uttaler flere respondenter at de ofte leverer regnskapet senere enn lovpålagt leveringsfrist.

Når det gjelder sentrale hensyn ved utarbeidelse av årsregnskapet svarer K2Ø: «*Det er jo formalia. Også er det å formidle hva er det som er viktig for de som skal styre.*» Senere svarer hun følgende på spørsmål om hvilke vurderinger som styrer mengden tilleggsinformasjon i årsregnskapet: «*I forhold til tilleggsinformasjon, vi holder oss stort sett til det som er kravet, også er det dette med plass og sånn.*» Om samme tema uttaler K5R: «*Loven og reglene kommer først, og hvis det er tid til overs, som regel er det et par dager igjen, og da er det verbale utfyllinger i forhold til det å få folk til å forstå.*»

K4R og K4Ø har samme oppfatning som de andre respondenter. K4Ø uttaler: «*Vi forholder oss jo i stor grad til regelverket eller lovverket, og setter opp regnskapet etter det*», og: «*I notene gjør vi vel stort sett det som står i lovverket, uten at vi har gjort så mye vurderinger selv på hva som bør inn av informasjon til kommunestyret.*» K4R nevner følgende som en sentral vurdering ved utarbeidelse av årsregnskapet: «*Det er å hensynta faktisk forskriftene,*

---

<sup>25</sup> På spørsmål om hvem de først og fremst formidler regnskapsinformasjonen i årsregnskapet til, oppdaget vi i forbindelse med gjennomgang av transkriberingen at K2Ø svarer som om spørsmålet gjaldt årsrapport/årsmelding. Vi utelot derfor K2Øs svar fra empirien.

*og at det er i forhold til hva som kreves av lover og forskrifter.» Dette stemmer overens med K6Ks syn, som på spørsmål om hva hun mener er viktigst ved utarbeidelse av årsregnskapet svarer: «Altså alle lover og regler skal være fulgt. (...) det ligger som en forutsetning i bunn, altså det som står i lovverket at skal være med, det skal være med.»*

På spørsmål om hvilke vurderinger som styrer mengden tilleggsinformasjon i årsregnskapet, svarer K3Ø: *«Der holder jeg meg egentlig helt til det som er lovpålagt altså, rett og slett. For å være helt ærlig, så gjør jeg egentlig ikke mer ut av det enn det som er lovpålagt.»* Videre nevner hun at hva som tas med av tilleggsinformasjon, styres av lov og forskrift, og at hun *«sliter litt»* hvis regnskapet ikke blir regnet som avlagt av revisor på grunn av mangler.

Når det gjelder hvilke hensyn som står sentralt, forteller K1Ø: *«Jeg vil si det veldig enkelt, det er lov, forskrift og revisors operasjonalisering av de formelle kravene som står der.»*

Senere i intervjuet kommer det frem at lov og forskrift ikke alltid etterleves. K1R forteller: *«Vi har jo prøvd å nedprioritere notene da. Det fikk vi jo i rapporten til revisor i fjor, at vi har levert ufullstendig og for sent. Så da prioriterte vi det i år.»* K1Ø bekrefter dette ved å uttale i forbindelse med det som av ressurs hensyn nedprioriteres: *«Da gjør vi som (K1R) sier, da prioriterer vi i forhold til det vi vet vi får en smell på hvis det går galt.»* Videre kommer det også frem at de har brutt regelverket når det gjelder rapportering av kortsiktig likviditet, og at de har vært klar over dette. På spørsmål om hvorfor dette er blitt gjort, svarer K1Ø: *«Formannskapet og kommunestyret har ikke etterspurt det her, og i tillegg så, hva er egentlig fornuftig og meningsbærende å rapportere der?»* Kommune 1 skiller seg altså noe fra de andre kommunene, da de bevisst har nedprioritert noen lovpålagte elementer.

Et annet aspekt av det å overholde lovkravene, er å levere årsregnskapet innen den lovpålagte tidsfristen. K4Ø uttaler at de *«er sjelden ferdige den 15. februar.»* I kommune 3 forteller K3Ø at hun iblant leverer for sent med revisors aksept. Videre uttaler hun:

*«Vi har samarbeid (...) med flere kommuner (og hvis) vi ikke får regning fra nabokommunen for eksempel, så kan det ofte gjøre at det er vanskelig å greie å holde (fristen). Det er jo en avveining som jeg må gjøre i forhold til det. Jeg føler at det er veldig viktig å få med alle kostnadene.»*

I kommune 1 har de levert for sent de siste tre årene som følge av endringer som har økt arbeidsbelastningen for de som jobber med å utarbeide årsregnskapet. Kommunene 5 og 6 skiller seg fra de andre. K5R uttaler at de aldri har brutt fristen, mens K6K fortalte at de har

holdt fristen de siste to årene, altså så lenge som respondenten har jobbet der. I intervjuet med kommune 2 framkom det ikke om fristen holdes eller ikke.

## 6.7 Muntlig kommunikasjon er viktig

I flere av intervjuene ble muntlig kommunikasjon med politisk styre trukket frem som sentralt når det gjelder å formidle regnskapsinformasjon. Denne typen kommunikasjon kan være av formell art, gjennom fremlegg for formannskapet og kommunestyret, og av uformell art, gjennom samtaler uavhengig av de formelle møtene. I slik kommunikasjon ser det ut til at forståelse hos politisk styre er et sentralt hensyn, og flere av respondentene synes å oppfatte at denne kommunikasjonsformen er egnet til å få formidlet nødvendig informasjon til styret.

K1Ø forteller i tilknytning til finansielle eiendeler:

*«Når ting går galt synes jeg det (muntlig kommunikasjon) er viktigere. Det er ikke fordi jeg vil underslå meg noe formelt ansvar, men det med finansforvaltning er akkurat såpass krevende (...) (at) det er viktigere å ha en dialog på hva det er vi faktisk sitter med her, og hva er egentlig risikoen.»*

Videre uttaler hun at *«det er viktigere med dialogen underveis, synes jeg, at man får pratet om ting og er sikker på at mottakeren skjønner det, enn at vi har en fin rapport som er stemplet.»* Viktigheten av muntlig kommunikasjon kommer også frem i følgende uttalelse av

K1Ø, i forbindelse med kommunestyrets oppfatning av et regnskapsmessig mindreforbruk:

*«De blir jo kjempehappy og ser for seg all verden de skal gjøre, men jeg sier at, hallo, grunnen til at vi får det, er at vi har brukt 15 millioner fra fond og avsatt fire. Løpende driftsutgifter er langt høyere enn løpende driftsinntekter.»*

K4R uttaler følgende om presentasjon av årsregnskapet overfor politisk styre: *«Jeg tenker at de er helt avhengige av hvordan presentasjon blir, av rådmannen og økonomisjef da, (for) at de skal få noe godt utbytte av årsregnskapene.»* Hun uttaler videre at kort tidsfrist svekker muligheten til å utdype ytterligere i regnskapsnotene, og svarer følgende på spørsmål om de får formidlet informasjonen på annen måte: *«Ja, det blir i tilfelle muntlig med gjennomgang i de ulike fora. Formannskapet og kontrollutvalget og kommunestyret.»*

Når det gjelder gjeld og kjennetegn ved regnskapsbehandling av dette i kommunen, forteller K3Ø at hun og kommunens politiske styre *«snakker jo mye om det»*, og videre at *«vi går jo*



veldig (mye) gjennom dette, vi har jo en presentasjon (...) både til formannskapet og kommunestyret.» Hun uttaler i tillegg: «Jeg prøver å formidle dette (...) sterkt.» Om kommunenes premieavvik, en post respondenten mener er spesielt vanskelig å forstå, nevner hun at det er viktig å formidle til politisk styre at «det er egentlig ikke penger», og på spørsmål om dette tas muntlig, svarer hun: «Ja, jeg kan ikke skrive det», og videre: «Jeg er ganske hard på det da, i forhold til det å formidle at dette er egentlig ikke ordentlige penger.» For å sikre at brukerne forstår regnskapsinformasjonen tilknyttet finansielle instrumenter, uttaler hun: «Det er den der (finansrapporten) da, også er det mer muntlig.»

De andre respondentene nevner muntlig kommunikasjon gjennom presentasjoner til formannskap og kommunestyre, men utdyper ikke viktigheten av det. I kommune 5 deltar ikke respondentene i presentasjon av regnskapet for kommunestyret, da dette gjøres av assisterende rådmann. På spørsmål om de tror den muntlige kommunikasjonen med kommunestyret er viktig for at de skal forstå informasjonen, svarer K5R: «Ja, det tror jeg.»

## **6.8 Annen rapportering reduserer informasjonsbehovet i notene.**

Respondentene forteller at andre skriftlige rapporter bidrar til å opplyse det politiske styret. Finansrapportering, enten som et kapittel i tertialrapporter og årsberetning, eller som en rapport vedlagt årsregnskapet, gir informasjon man ellers ville ha funnet i notene. Årsmelding<sup>26</sup> gir derimot et forenklet bilde av kommunens finansielle situasjon.

På spørsmål om hun ville inkludert mer informasjon i notene hvis finansrapporten ikke ble utarbeidet, svarer K3Ø: «Det måtte jeg da. Det føler jeg at jeg måtte.» Hun uttaler at finansrapporten bidrar til å sikre at brukerne forstår informasjonen tilknyttet finansielle plasseringer, og at hun «prøver å oppsummere i noten det som står (i finansrapporten).»

På spørsmål om andre rapporteringsformer påvirker mengden tilleggsinformasjon i notene i årsregnskapet, uttaler K2Ø: «Altså vi skriver jo mindre om de finansielle eiendelene våre, i og med at det er så fylldig dekket i vedleggene<sup>27</sup>. Så ja, vi har nok kunnet skrive mer. Det blir mer en tabell, sant, også vist til vedleggene.» Videre uttaler K2Ø om finansrapporten at den er «kanskje litt omfattende, men der òg er det lagt vekt på å forklare», og at «den er jo mer enn bare ei side med hva er de forskjellige elementene.»

---

<sup>26</sup> Respondentene bruker begrepene årsrapport, årsmelding og årsberetning om hverandre.

<sup>27</sup> Vedleggene det snakkes om er finansrapport aktiva og finansrapport passiva.

Kommune 4 og 1 inkluderer et finanskapittel i tertialrapportene. K4R uttaler følgende om informasjonen tilknyttet finansielle plasseringer i disse: «*Det er jo akkurat det samme som står i årsregnskapet*». K4Ø utdyper: «*Det er litt mer detaljert i regnskapet*». K4R sier seg enig i dette. Om gjeldsinformasjon i tertialrapporten uttaler K4Ø: «*Der er det absolutt mye mer detaljert i regnskapsnotene enn det er i tertialrapportene, men tertialrapportene tar jo for seg en større del på risikovurderinger*». På spørsmål om tertialrapporteringen påvirker mengden tilleggsinformasjon de inkluderer i notene, svarer K4Ø: «*Jeg kan ikke se at det påvirker det i det hele tatt*». Dette er i overensstemmelse med K1Ø, som svarer «*nei*» på samme spørsmål. Når det gjelder årsberetning, kan det likevel se ut til at det i kommune 1 er slik at denne reduserer behovet for utdypende informasjon i notene. K1Ø forteller: «*Regnskapet som dokument åpner ikke for, sånn som vi bruker det i hvert fall, at man legger inn mange og lange forklaringer og kommentarer. Da blir du henvist over til årsberetning*».

I kommune 5 har de ikke en egen finansrapport. K5Ø uttaler at årsberetningen deres er et supplement til årsregnskapet, og at de kan skrive litt friere der enn i årsregnskapet. Videre forteller hun at de i årsberetningen utdyper regnskapsinformasjon om gjeld, og at finansielle plasseringer «*er viet stor plass i årsberetningen*», og at: «*Der er det side opp og side ned om langsiktig kapitalforvaltning*». K5Ø forteller videre at de i årsberetningen «*prøver (å) gi tilleggsinformasjon om alt som kan påvirke vårt utbytte*». På spørsmål om årsberetningens detaljgrad fører til at de inkluderer mindre tilleggsopplysninger om finansielle plasseringer og gjeld i notene i årsregnskapet, svarer K5R bekreftende<sup>28</sup>. I intervjuet hos kommune 5 ble årsregnskapet for 2015 vist frem, og i forbindelse med dette ble det påpekt av oss at en note manglet et lovpålagt element. Dette ble tatt til etterretning av respondentene, men K5Ø viste videre til at elementet var inkludert i årsberetning, hvorpå hun uttalte om årsberetningen: «*Det her er jo en del av regnskapet*».

I kommune 6 forteller K6K at notene er svært detaljert i forhold til finansielle plasseringer, og at finansrapporten først og fremst reduserer behovet for utfyllende informasjon i årsberetningen tilknyttet finansielle plasseringer. Om sistnevnte rapport uttaler K6K at de kort kommer inn på det med finansielle plasseringer. I tillegg forteller hun: «*Når vi da skal forklare ting i årsberetningen så prøver vi å være ikke enkle, men forenkle. Sånn at de faktisk forstår hva vi snakker om sånn at beslutningsinformasjonen kommer frem*».

---

<sup>28</sup> Det ble spurt om dette i en e-post sendt i etterkant av intervjuet.

## 7. Analyse

I dette kapittelet analyseres empiri fra dokumentstudien og intervjuene ved hjelp av oppgavens teoretiske fundament. Strukturen ligner oppsettet i teori-kapittelet. Først benyttes teori om responderingsplikt og Sinclairs (1995) tilhørende rammeverk. I forbindelse med dette knyttes funnene til en diskusjon i litteraturen om ulike reguleringsperspektiv. Deretter benyttes innsikt fra agent-teorien, og avslutningsvis drøfter vi funnene opp mot regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon. Herunder knytter vi noen funn til en diskusjon om antagelsene som gjøres om regnskapsbrukere.

### 7.1 Responderingsplikt

Responderingsplikt kan generelt sett ses på som ansvar og forpliktelser i en relasjon (Kober, et al., 2012). I denne oppgaven gjør responderingsplikt seg gjeldende i relasjonen mellom innbyggere og folkevalgte, og mellom folkevalgte og offentlig ansatte. Våre respondenter er ansatt i administrasjonen i de respektive kommunene, og fra intervjuene ser det ut til at responderingsplikt først og fremst gjør seg gjeldende i relasjonen mellom respondentene og de folkevalgte. Dette baserer vi på at samtlige respondenter fremhever politisk styre som en viktigere bruker av regnskapet enn befolkningen, samt at flere av respondentene ser ut til å sørge for at det politiske styret forstår regnskapsinformasjonen ved bruk av andre rapporteringskanaler. I tillegg er det noe variasjon når det gjelder hvem intervjuobjektene opplever at de rapporterer til, og dermed føler seg responderingspliktige overfor. Dette stemmer med teori, hvor responderingsplikt avhenger av personers oppfatning av og holdninger til begrepet, samt konteksten begrepet forstås i (Sinclair, 1995; Reginato, 2010).

KRG-indeksen vår viser at gjennomsnittlig etterlevelse av lovkravene i forhold til finansielle eiendeler og gjeld er på 54,95 % blant ROBEK- og kraftkommuner i Norge. Denne svikten i regnskapsrapporteringen medfører svak responderingsplikt (Bakar & Saleh, 2015).

Responderingsplikt er tett koblet til gjennomsiktighet (Muñuz & Bolivar, 2015), og sviktende regnskapsrapportering er derfor ødeleggende for offentlig gjennomsiktighet (Arifin, 2014). I henhold til Steccolini (2004) innebærer en bred forståelse av responderingsplikt at informasjonen som deles er av god kvalitet. Vi ser av tabell 6 i kapittel 5 at kommunene ser ut til i større grad å vektlegge å presentere informasjon som enkelt kan fremskaffes fra systemene deres. Eksempler på dette er spørsmål 1.1 og 1.2.1 tilknyttet spesifisering og balanseført verdi på deres finansielle anleggsmidler. Derimot rapporterer de lavere der det er

elementer av skjønnsmessige vurderinger, slik som i spørsmål 2.1 og 2.7.1 under finansielle omløpsmidler. Dermed svekkes muligheten for god responderingsplikt i henhold til Steccolini (2004), da informasjonen ikke er tilstrekkelig og dermed ikke av god kvalitet.

Responderingsplikt er et sosialt konstruert begrep (Nyeng, 2004), og hva som legges i det er personavhengig (Reginato, 2010). Dette innebærer at begrepet ikke nødvendigvis fanges opp i sin helhet av Sinclairs (1995) dekomponering, samt at flere av komponentene kan være overlappende i forhold til hvilket aspekt av responderingsplikt de berører. Eksempelvis er kommunestyret både øverste interne myndighet i kommunen og allmennhetens representanter. Man kan derfor diskutere kommunestyrets rolle under begge disse formene for responderingsplikt. Vi velger her å begrense diskusjonen rundt kommunestyret til ledelsesorientert responderingsplikt.

### **7.1.1 Ledelsesorientert responderingsplikt**

Relasjonen innenfor denne typen responderingsplikt er mellom de som rapporterer og kommunestyret. At kommunene scorer lavt på KRG-indeksen innebærer at årsregnskapet i begrenset grad bidrar til god administrativ responderingsplikt. Logikken i denne typen responderingsplikt baserer seg på prosessorientering (Sinclair, 1995), og dermed fokus på etterlevelse av prosedyrer og regler. Kommunene lykkes ikke med å etterleve reglene, selv om respondenten uttaler at dette er et sentralt hensyn ved utarbeidelse av årsregnskapet.

Når det gjelder resultatorientering, kan det at kommunestyret informeres om de viktigste økonomiske hendelsene anses som et resultat av rapporteringen. Flere av respondentene våre trekker frem at andre rapporteringsformer utdyper informasjonen som finnes i årsregnskapet på en mer forståelig måte, og at de ville inkludert mer informasjon i notene hvis finansrapporten ikke ble utarbeidet. Dette indikerer at resultatorientering gjør seg gjeldende i andre rapporteringskanaler, da respondentene er opptatte av at utfallet av rapporteringen skal være at kommunestyret forstår informasjonen. At informasjon er forståelig, er en betingelse for god responderingsplikt (Steccolini, 2004). Likevel er ledelsesorienteringen svak når det gjelder årsregnskapet, da respondentene ikke hensyntar kommunestyret når de utarbeider regnskapet. Denne praksisen er problematisk i henhold til GKRS, da notene skal utformes slik at informasjonsbehovet til kommunestyret hensyntas (Foreningen for GKRS, 2014b).

Flere av respondentene vektlegger at regnskapsrevisor blir fornøyd med årsregnskapet. Med andre ord er de opptatt av at utfallet av rapporteringen er i samsvar med lovbestemmelser.

Dette er en form for resultatorientering, og tyder dermed på en at ledelsesorientert responderingsplikt vektlegges.

Svak prosessorientering er i derimot synlig hos flere kommuner gjennom at fristen for levering av årsregnskap brytes. Dette gjelder kommunene 1, 3 og 4. Hos kommune 5 og 6, derimot, ser det ut til at fristen stort sett overholdes, og de scorer også over gjennomsnittet på KRG-indeksen. Kun kommune 4 av de som ofte bryter fristen, scorer over gjennomsnittet for populasjonen. Dette kan indikere at prosessorientering står sterkere i kommune 5 og 6.

At kommunene rapporterer dårligere på elementer som krever skjønnsmessige vurderinger, kan tyde på svak prosessorientering. Eksempler på ser vi i tabell 6 på spørsmål 1.3.1 og 2.1 under finansielle eiendeler, der de skal opplyse om hvordan virkelig verdi fastsettes på henholdsvis finansielle anleggsmidler og omløpsmidler. Dette kan indikere at kommunene ikke systematisk har produsert arbeidsnotater i forhold til hvordan de skjønnsmessige vurderingene har blitt gjort. Dermed vil det være tidkrevende for kommunene å rekonstruere vurderingene de har gjort, og dette kan forklare hvorfor de vektlegger enkle, kvantitative elementer i notene. Denne tendensen ser ut til å være svakere for store kommuner, da disse scorer bedre på KRG-indeksen. Det kan dermed se ut til at disse i større grad har gode rutiner for rapportering, noe som viser bedre administrativ responderingsplikt. At større kommuner rapporterer bedre enn små, stemmer overens med flere andre studier (Ryan, et al., 2002; Copley, 1991; Gore, 2004; Ingram & DeJong, 1987; Blanco, et al., 2011).

Det er et gap mellom det kommunene uttaler er viktig i intervjuene, altså etterlevelse av lovkravene, og det de gjør. I forhold til selve årsregnskapet med noter, fremkommer det fra intervjuene at respondentene vektlegger at revisor skal være fornøyd, noe som kan ses på som resultatorientering. Mange av kommunene vi har gjennomført intervju i, sliter med å holde fristen for levering av årsregnskapet. Dette indikerer svak prosessorientering. I andre rapporteringsformer, og spesielt muntlig kommunikasjon, vektlegger respondentene at politikerne informeres om det viktigste. Dette tyder på at resultatorienteringen står sterkt.

### **7.1.2 Politisk orientert responderingsplikt**

Et element knyttet til forholdet mellom regnskapsrapportering og politisk orientert responderingsplikt, er at lovgivende forsamling regulerer hva som skal rapporteres (Luke, 2010). Det må forutsettes av lovgiver at å etterleve rapporteringskravene er overkommelig for de som omfattes av lovkravet, både med tanke på ressurser og kompetanse (Gårseth-Nesbakk

& Kjærland, 2015). Videre må det også foreligge en forventning om at aktørene som ansatte i kommunene er responderingspliktige overfor, innehar tilstrekkelig kompetanse til å forstå det som rapporteres av de responderingspliktige (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015).

Det ser ut til at disse implisitte forutsetningene ikke holder slik forholdene er i kommunene i dag. For det første scorer kommunene kun 54,95 % på KRG-indeksen, selv om respondentene uttaler at det å etterleve lovkravene er viktig for dem, og at dette hensynet går foran andre hensyn. Hva den egentlige forklaringen på dette gapet mellom det som uttales og det som gjøres er, omfattes ikke av denne studien. Likevel uttrykker respondentene frustrasjon over den korte tidsfristen, og omtaler det å holde tidsfristen som utfordrende. Det er i våre øyne rimelig å anta at fristen er en faktor når det gjelder å forstå hvorfor kommunene ikke lykkes med å overholde lovkravene. Marti et al. (2012) og Bakar (2013) nevner korte frister som en mulig forklaring på sviktende rapportering blant kommuner. Ingram & Copeland (1981) og Falkman & Tagesson (2008) mener avvik fra rapporteringskrav også kan skyldes manglende kompetanse blant kommunal administrasjon, noe det er naturlig å anta at er en del av forklaringen på funnene i vår studie. Uavhengig av forklaringen, ser det ut til at forutsetningen om at kommunene rapporterer det som kreves av dem, ikke holder.

En forutsetning lovgiver må ta, er at de underliggende nivåene i det politiske hierarkiet følges opp av høyereliggende deler av det (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Den lave rapporteringsgraden indikerer at kontroll og oppfølging av kommunenes rapporteringspraksis enten er fraværende eller svak. Hadde kommunene blitt fulgt opp grundig av eksempelvis Fylkesmannen, er det tvilsomt at man ville observert såpass lav rapporteringsgrad. I tillegg antar de som rapporterer regnskapsinformasjon, at flertallet i kommunestyrene ikke forstår all informasjonen som formidles til dem. Dette kan innebære at politikerne ikke er i stand til å vurdere hvorvidt årsregnskapene overholder lovkrav. Dette er det revisorene som skal gjøre. Problemet er at den jobben det forventes at revisor gjør, ikke ser ut til å stemme overens med praksis. I kun en av kommunene vi har studert årsregnskapene og revisjonsberetningene til, har det fremkommet at lovkravene brytes. Dette til tross for at mange kommuner har store mangler i årsregnskapet. Det ser dermed ut til å være et brudd i kjeden av responderingsplikt som i henhold til teorien skal gå fra administrasjonen til det høyeste nivå i det politiske hierarkiet (Sinclair, 1995). Dette bruddet bidrar til svak politisk responderingsplikt, noe som er problematisk i et demokrati, da det er spesielt viktig at det offentlige står ansvarlig for bruk av befolkningens ressurser (Kober, et al., 2012) Likevel er 2014 til en viss grad et særtilfelle,

i og med at det ble introdusert nye rapporteringskrav. Dermed kan kommunene ved tidligere år ha rapportert bedre, og det vil dermed ikke ha vært behov for høyere nivå i hierarkiet å følge opp like tett.

Vi ser av KRG-indeksen at den politisk orienterte responderingsplikten er svak, da lovkravene overholdes i liten grad. Videre ser ikke de høyereliggende nivåene i det politiske hierarkiet ut til å følge opp kommunene på en tilstrekkelig god måte. Også dette innebærer svikt i den politisk orienterte responderingsplikten. Forutsetningene som implisitt tas av lovgivende forsamling om både kommunenes evne til å overholde lovkravene og revisorenes innsats, ser ikke ut til å være riktige.

### **7.1.3 Responderingsplikt overfor allmennheten**

De som bidrar med midler til offentligheten gjør ikke dette frivillig, men som følge av skattelovgivning. Ifølge Pallot (1992), medfører dette at responderingsplikt er spesielt viktig i offentlig sektor, mens Coy et al. (2001) mener at politikerne og offentlig ansatte er forpliktet til å delta i åpen dialog omkring deres handlinger og grunnlaget for handlingene.

Fra våre intervju ser det ut til at respondentene i liten grad vektlegger dette aspektet når de rapporterer. Eksempelvis nevner bare tre av ni intervjuobjekter (K2Ø, K1Ø og K5Ø) innbyggerne i kommunen som brukere, og disse tre nevner andre brukergrupper som viktigere. Dette til tross for at det altså er forholdet mellom offentligheten og innbyggerne som gjør at responderingsplikt er viktigere i offentlig sektor enn i privat (Pallot, 1992). Sinclair (1995) og Gårseth-Nesbakk & Kjærland (2015) trekker frem media som sentralt i forhold til denne formen for responderingsplikt gjennom sin rolle som søkelys på aktuelle saker. I tre intervju nevnes media som bruker, men ingen av respondentene anser media som viktigere enn andre brukere. I disse kommunene ser media ut til å spille en rolle i å sette tema på dagsorden. Gårseth-Nesbakk & Kjærland (2015) forteller at det forventes at ansatte i offentlige organisasjoner responderer på kritikk som fremkommer i media. Fra våre intervjudata ser det ut til at de kommunalt ansatte først og fremst responderer overfor det politiske styret gjennom interne kommunikasjonskanaler når slik kritikk dukker opp, og ikke utad til befolkningen. Videre trekker flere av respondentene frem at regnskapet i liten grad er interessant for befolkningen, samt at regnskapet ikke er forståelig for folk flest. Dermed er det forståelig at de i liten grad vektlegger hensynet til befolkningen når de rapporterer, noe som innebærer at responderingsplikt overfor allmenheten ikke vektlegges.

Respondentene hensyntar i liten grad allmennheten ved utforming av årsregnskapet. Flere av dem trekker frem at det er liten interesse fra befolkningen, og at det derfor ikke er hensiktsmessig å ta hensyn til denne brukergruppen når man utformer regnskapet. I henhold til Ryan et al. (2002) er dette problematisk, da de mener at responderingsplikt for offentlige organisasjoner er av en slik art at de plikter å dele relevant informasjon med befolkningen uavhengig av kost/nytte-vurderinger. Derimot ser det ut til at årsberetning og årsmelding i større grad fungerer som et informasjonsdokumentet overfor befolkningen generelt.

#### **7.1.4 Profesjonsorientert responderingsplikt**

Den profesjonsorienterte responderingsplikten omhandler plikten man opplever å ha som medlem av en profesjon (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). De som utarbeider årsregnskapet i kommunene, tilhører regnskapsprofesjonen. Den profesjonsorienterte responderingsplikten gjør seg gjeldende i ulik grad hos våre respondenter.

Sinclair (1995) knytter profesjonsorientert responderingsplikt til integritet og ekspertise, mens Gårseth-Nesbakk & Kjærland (2015) forteller at profesjonstilhørigheten styrer handlinger og vurderinger. Basert på funnene våre, kan det se ut til at de fleste respondentene i utgangspunktet ønsker å følge lovkravene, men at de ikke lykkes med å følge dem. Dette kan indikere at det er ekspertisen blant dem som utarbeider regnskapet som svikter, og ikke integriteten og viljen til å overholde loven. Ingram & Copeland (1981) fant i sin studie at manglende kunnskap blant ansatte så ut til å være en sentral forklaring på manglende etterlevelse av lovkrav ved rapportering i kommunal sektor.

McMillan (2004) presenterer to tilnærminger til regulering og kontroll av praktikerne innen regnskapsprofesjonen. Disse er ekstern detaljregulering og profesjonell selvdisiplinering. Formene for ekstern detaljregulering som er mest fremtredende når det gjelder regnskapsrapportering i kommunal sektor, ser ut til å være lov, forskrift og revisors kontroll for å avdekke om lovkravene er etterfulgt. Tilstedeværelsen av et omfattende regelverk for regnskapsrapportering vitner om at ekstern detaljregulering brukes for å styre praksis til de som rapporterer i kommunene. Videre kan graden kommunene etterlever lov og forskrift, anses som en indikasjon på om den eksterne detaljreguleringen lykkes som reguleringstiltak. Basert på kommunenes gjennomsnittscore på KRG-indeksen, kan det se ut til at den eksterne detaljreguleringen ikke er vellykket: Under finansielle eiendeler og gjeld rapporterer kommunene kun rundt halvparten av de lovpålagte elementene KRG-indeksen omfatter.



I tillegg kan fraværet av poengteringer i revisjonsberetningene også indikere svikt i den eksterne detaljreguleringen, da revisorene er et lovpålagt kontrolltiltak som ikke fungerer optimalt. Hvilket forhold hos revisorene som er grunnen til at de ikke bemerker avvik fra standardene, vites ikke, men en mulig forklaring er at de ikke har tilstrekkelig kunnskap om rapporteringskrav for kommuner. Ingram & Copeland (1981) studie innenfor samme tema som denne studien, inkluderte blant annet en spørreundersøkelse til regnskapsførere. Fra denne undersøkelsen kom det frem at regnskapsførerne mente den viktigste forklaringen på rapporteringsavvik var kommunerevisorenes manglende kompetanse.

Å være på ROBEK-listen, innebærer økt ekstern detaljregulering, blant annet av Fylkesmannen og revisor. K6K uttaler at Fylkesmannen er en viktig bruker av årsregnskapet deres, i og med at kommunen er på ROBEK-listen. Dokumentstudien viser likevel at ROBEK- og kraft-kommuner utenfor ROBEK-listen har tilnærmet identisk rapporteringsgrad på KRG-indeksen. Dette forsterker argumentet vårt med at den eksterne detaljreguleringen ikke fungerer med tanke på å få kommunene til å overholde lovkravene.

Videre er også revisorene underlagt ekstern detaljregulering. Basert på våre funn mener vi at det ikke eksisterer en velfungerende ekstern regulering av kommunerevisorene. Hadde dette vært tilstede, er det lite trolig at man ville observert såpass stor mangel på forbehold i revisjonsberetningene. Falkman & Tagesson (2008) trekker frem lav kvalitet på revisjon som en av forklaringene på lav etterlevelse av rapporteringskrav i svenske kommuner (2008). Libby et al. (2002) forteller at en mulig forklaring på hvorfor revisorer opererer i gråsoner er at de oppfatter at atferden medfører liten risiko for dem selv.

Når det gjelder profesjonell selvdisiplinering, kan det at kommunene ikke følger lovkravene indikere at denne er svak. Denne formen for regulering henvender seg til praktikerne gjennom synliggjøring av hvilke dyder og karakteregenskaper som er nødvendig for å være en god regnskapsfører (McMillan, 2004), og gjør seg gjeldende i form av prinsipper og klargjøring av hva som er god praksis (Gårseth-Nesbakk & Kjærland, 2015). Når straffetiltak for manglende rapportering ikke er tilstede, må den profesjonelle selvdisiplineringen nødvendigvis være sterk for at reglene skal etterfølges. Dette ser ikke ut til å være tilfellet i kraft- og ROBEK-kommuner, da rapporteringsreglene i liten grad følges.

Når det gjelder revisorene, kan fraværet av bemerkninger i revisjonsberetningene indikere at profesjonell selvdisiplinering ikke fungerer som kontrolltiltak overfor denne gruppen. Dette

er en naturlig utledning fra funnene i dokumentstudien, da en sentral del av revisors oppgave er å synliggjøre om regnskapet er i overensstemmelse med loven (Tagesson & Eriksson, 2011). Når kommunerevisorene ikke gjør dette, tyder det på at de ikke føler seg forpliktet overfor profesjonen og de som er ansvarlige for normeringene som styrer profesjonens praksis. En annen mulig forklaring, er at revisorene møter rollekonflikter (Merchant & van der Stede, 2007). På den ene siden skal de fungere som et kontrolltiltak overfor kommunene (Tagesson & Eriksson, 2011). På den andre siden skal de også tjene penger (Merchant & van der Stede, 2007). I tillegg kan gjentagende interaksjon mellom revisor og kommuneadministrasjon føre til at revisor føler en viss tilhørighet overfor kommunens administrasjon (Libby, et al., 2002). At revisorene aksepterer avvik fra lovkrav, kan forstås som et forsøk på å opprettholde et godt forhold til administrasjonen. Likevel er det slik at det ikke er administrasjonen, men kommunestyret som engasjerer revisorene. At administrasjonen er fornøyd med jobben revisorene gjør er dermed ikke ensbetydende med at revisor-klient-forholdet er godt.

Ekstern detaljregulering brukes altså til å kontrollere både dem som utarbeider regnskapet og revisorene, men den er svak som følge av manglende sanksjoneringsmuligheter ved brudd på reguleringene. I tillegg indikerer manglende regnskapsrapportering og fravær av forbehold i revisjonsberetningene, at den profesjonelle selvdisiplineringen er svak hos både revisorene og regnskapsprodusentene. For førstnevnte gruppe kan rollekonflikter forklare hvorfor de ikke bemerker at kommunene bryter rapporteringsregler tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld.

### **7.1.5 Personlig responderingsplikt**

Den personlige responderingsplikten avhenger av personens egen samvittighetsfølelse, overbevisning og verdier. Den gjør seg gjeldende som en form for etisk veiledning når individer må prioritere mellom ulike former for responderingsplikt (Pollanen, 2005). Et påfallende fellestrekk fra flere av intervjuene, er at flere av respondentene rapporterer i henhold til det de anser er viktig, riktig og meningsfullt.

Fra intervjuene ser vi at eksempelvis K1Øs oppfatning av hva som er meningsfullt å rapportere, styrer prioriteringene i kommune 1. At ansatte i kommune 1 er blitt tvunget til å nedprioritere noe, kan skyldes ressursproblemer. Valget om å nedprioritere nettopp rapportering på kortsiktig likviditet kan derimot ses i lys av personlig responderingsplikt, da respondentens egen oppfatning av meningsfullhet ser ut til å utgjøre en del av forklaringen på

hvorfor de har prioritert slik de har gjort. Også hos kommune 6 ser den personlige responderingsplikten ut til å gjøre seg gjeldende. De forenkler regnskapet for å gjøre det forståelig for brukere uten regnskapskompetanse, og K6K uttaler at det som er viktig for dem, er at regnskapet blir så enkelt som mulig, slik at det blir forståelig for brukere uten regnskapsforståelse. Videre forteller hun at de presenterer færre dype analyser og nøkkeltall som følge av at de oppfatter at den viktigste regnskapsbrukeren ikke forstår slik informasjon.

I kommune 3 nevner respondenten at hun avstår fra å forenkle regnskapsinformasjonen i årsregnskapet, fordi det er hennes følelse at hun ikke har mulighet til det. Videre begrunner hun fokuset på at revisor blir fornøyd, med at hun selv sliter hvis revisor ikke godkjenner årsregnskapet. K5R svarer nei på spørsmål om det hender at de ikke leverer årsregnskapet i tide, samtidig som hun forteller at de utdyper noteinformasjon i årsregnskapet hvis de har tid etter at notene er ferdige. I forhold til personlig responderingsplikt kan dette ses på som en verdistyrte vurdering, der det å levere punktlig anses viktigere enn å gjøre dokumentet mer forståelig. Dette står i motsetning til K3Ø, som ikke har samme forhold til tidsfristen.

Sistnevnte respondent forteller at det hender hun leverer for sent, men for henne skyldes dette at årsregnskapet ikke er ferdig i tide, ikke behovet for å gjøre notene mer forståelige. Begge disse respondentene ser likevel ut til å vektlegge at årsregnskapet skal være fullstendig.

Det kan se ut til at rapporteringspraksis i kommunene er spesielt avhengig av hvordan ansatte oppfatter sin personlige responderingsplikt, og dette er styrende for informasjon som formidles til brukerne gjennom årsregnskapet og andre kanaler. I henhold til Sinclairs (1995) forståelse av den personlige responderingsplikten, er det ikke overraskende at personenes egne oppfatninger er såpass viktige for rapporteringspraksisen. Hun trekker frem at denne formen for responderingsplikt er spesielt kraftfull når det gjelder styring av individets atferd.

### **7.1.6 Agent-teori**

I denne oppgaven er agent-relasjonen mellom ansatte i offentlig administrasjon og politisk styre relevant, da organiseringen i kommuner kan ses på som et sett med prinsipal-agent-relasjoner (Olson, 1990). En slik organisering medfører et agent-problem (Zimmerman, 1977). For å sikre at offentlig ansatte har opptrådt i henhold til sitt ansvar, må de holdes ansvarlige for sine handlinger (Bolívar, et al., 2013). Dette innebærer at de må rapportere, og det at de rapporterer mindre enn det lovpålagte kan ses i lys av agent-teorien.

Fra intervjuene kommer det frem at regnskapsrapportering er en omfattende arbeidsoppgave som legger beslag på mye tid. I henhold til agent-teori vil rapportering redusere agentenes velferd, da dette innebærer merarbeid for agenten (Douma & Schreuder, 2008). KRG-indeksen viser at kommunene rapporterer svært godt på spørsmål 1.1 og 1.2.1 i tabell 6 tilknyttet finansielle anleggsmidler, med en score på henholdsvis 98,27 % og 98,84 %. Disse rapporteringselementene mener vi er enkle å rapportere korrekt på. På spørsmål 1.1 skal kommunene kun liste opp selskapene de har eierandeler i, mens de på spørsmål 1.2.1 skal oppgi balanseført verdi på disse selskapene, noe som i de fleste tilfeller er anskaffelseskost. Ingen av disse rapporteringskravene er beheftet med subjektive vurderinger, og er derfor enkle å rapportere. På spørsmål 3.5.2 under gjeld i tabell 7 og 5 tilknyttet finansielle omløpsmidler i tabell 6 derimot, rapporterer de langt dårligere, med en score på henholdsvis 20,44 % og 27,12 %. Disse spørsmålene omhandler risiko, og i motsetning til spørsmålene nevnt over, krever rapportering på disse elementene subjektive vurderinger og finansiell forståelse. Denne rapporteringspraksisen stemmer med atferdsforutsetningene i agent-teorien, da agentene vil foretrekke å rapportere på elementer som krever mindre innsats av agenten (Douma & Schreuder, 2008). Komplexitet nevnes av Vermeer et al. (2012) som en mulig forklaring på at noen elementer oftere rapporteres i henhold til lovkrav enn andre.

I henhold til agent-teorien er agentene rasjonelle, evaluerende, maksimerende individer (Zimmerman, 1977), og en form for straff ved lovbrudd vil derfor øke agentenes tilbøyelighet til å etterfølge lovkravene. En form for straff kan være å få uren beretning fra revisor, da dette gir merarbeid for de ansatte. Fra vår gjennomgang av 173 revisjonsberetninger, ser det ut til at det å underrapportere i forhold til lovkravene, sjelden bemerkes av revisorene. Eksempler på dette er kommunene Odda og Åmli, som har utelatt noter om gjeld uten at revisorene har påpekt dette i sine beretninger. Andre tilfeller er Kvænanngens og Osterøys årsregnskap og tilhørende revisjonsberetning. Kvænanngen har ikke opplyst i noten om rentebetingelsene de har på sine lån, noe de skal i henhold til god kommunal regnskapsskikk (Foreningen for GKRS, 2014b). Osterøy, som til tross for at de mangler lovpålagt informasjon om rentebetingelser, løpetid og andel selvfinansierende gjeld, har fått ren beretning fra sin revisor. Lignende funn ble gjort av Tagesson & Eriksson (2011). I deres studier av årsregnskap til 16 svenske kommuner fant de at revisorene kun hadde poengtert 26 av 91 avvik fra standardene. Det ser altså ut til at å underrapportere ikke fører til negative konsekvenser for kommunene i Norge. Pollanen (2014), Bakar (2013), Arifin (2014)

spekulerer i om fravær av effektiv kontroll og konsekvenser ved underrapportering kan forklare lav etterlevelse av lovkrav i deres studier.

Videre mangler kommunestyret innsikt i det administrasjonen gjør, og har problemer med å forstå regnskapsinformasjon og hvorvidt regnskapet avlegges i henhold til lov. Det kan derfor være slik at kommunestyret avstår fra å sanksjonere mot administrasjonen fordi det ikke er klar over den sviktende regnskapsrapporteringen.

Agent-teorien ser ut til å kunne belyse flere av funnene i denne oppgaven. For det første kan den spesielt lave rapporteringsgraden på spørsmål med elementer av subjektive vurderinger forklares av at dette er mer krevende å rapportere korrekt på. Videre kan det å underrapportere oppleves som fristende for praktikerne når dette ikke får konsekvenser for dem. Revisjonsberetningenes tiltenkte rolle er i henhold til agent-teorien å fungere som kontrolltiltak. Dermed skal de både redusere informasjonsasymmetri og fungere som incentiv til bedre praksis. I og med at beretningene ikke belyser sviktende praksis, og dermed ikke reduserer informasjonsasymmetri, fungerer de ikke disiplinerende overfor administrasjonen, samtidig som kommunestyret ikke blir informert om agentenes sviktende praksis.

## **7.2 Regnskapet og kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon**

Regnskapsprodusentene møter en utfordring ved utarbeidelse av årsregnskapet, da brukerne har ulike interesser når det gjelder hvilken informasjon som bør offentliggjøres.

Interessekonflikten er illustrert i figur 1. En svakhet med figuren er at den viser brukerne som en homogen gruppe, hvilket ikke er tilfellet i praksis. I offentlig sektor er publikum, politikerne og offentlig administrasjon viktige brukere (Mellempvik, et al., 2010).

Fra intervjuene fremkommer det at publikum, kommunestyret og revisjon anses som viktigste brukere av respondentene. Revisorene vil i figur 1 tilhøre profesjonen. Når det gjelder årsregnskapet, fremkommer det av intervjuene at brukernes behov for informasjon i liten grad vektlegges. Dette til tross for at spesielt politikerne fremheves som de viktigste brukerne av regnskapet. Basert på våre intervjudata og dokumentstudien, ser det ut til at praksis i forhold til årsregnskapet blant kraft- og ROBEK-kommuner i figuren kan representeres av område V eller III. Dette begrunner vi med det faktum at KRG-indeksen viser en tendens til mangelfull regnskapsrapportering innenfor finansielle eiendeler og gjeld, og regnskapsinformasjonen som offentliggjøres ser da ut til å styres av det kommunene evner eller ønsker å fremskaffe. Hvorvidt dette skyldes tidspress, kompetansemangel eller andre forhold vites ikke.

I tillegg fremkommer det i flere av intervjuene at revisorene hensyntas. Dette kan forstås som at profesjonens interesser delvis ivaretas. Likevel antar vi at standardsetterne, som kan sies å være en del av systemet som påvirker aktivitetene til revisorer og regnskapsførere (Cyert & Ijiri, 1974), ikke vil være av den oppfatning at mangelfull regnskapsrapportering er akseptabelt hvis de var klar over praksis blant kommunene. Derfor kan profesjonens interesser kun delvis sies å være oppfylt. Videre kan datamaterialet vårt antyde at kommunerevisorene gir etter for interessene til kommunene. Dette begrunner vi med at de ikke påpeker manglende etterlevelse av lovkrav i revisjonsberetningen. En slik bemerkning ville gitt merarbeid for kommunene, gjennom at de da måtte ha forbedret sin praksis.

Fra de fleste intervjuene ser det ut til at praktikerne ikke anstrenger seg for å gjøre regnskapsinformasjonen i årsregnskapet nyttig for brukerne. De fleste respondentene uttaler at de stort sett holder seg til lov og forskrift når de utarbeider årsregnskapet. Dette innebærer at praktikerne overlater til standardsetterne å gjøre regnskapet mer nyttig for brukerne av det.

### **7.2.1 Hierarkiet**

I punktene som følger, diskuteres funnene i lys av FASBs (1980) hierarki for kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon. Et sentralt kjennetegn ved hierarkiet, er at det ofte er slik at man må prioritere mellom de ulike egenskapene (FASB, 1980). På grunn av ressursproblemer ser det ut til at en del egenskaper i tillegg nedprioriteres av kommunene som følge av at de ikke har tid til å rapportere tilstrekkelig. På grunn av disse prioriteringene, vil det være naturlig at eksempelvis relevans-vurderinger ikke bare diskuteres under tilhørende overskrift, men også tilknyttet pålitelighet når det er snakk om prioriteringer mellom egenskapene. Videre er ikke hierarkiet normativt. Derimot er hva som bør vektlegges kontekstavhengig (FASB, 1980). Det må i tillegg påpekes at det finnes flere kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon som ikke er inkludert i hierarkiet, og at det kunne vært meningsfullt å utvide fokuset til å se på andre egenskaper (FASB, 1980). For å gjøre analysen gjennomførbart og oversiktlig, har vi likevel valgt å holde oss til dette rammeverket.

#### ***Brukerne, deres egenskaper og behovet for beslutningsnyttig informasjon***

Regnskapets hovedformål er å gi beslutningsnyttig informasjon (Aastvedt, 2010), og da primært til eksterne brukere (Young, 2006). Samtlige av våre respondenter mener likevel at den viktigste brukergruppen er kommunestyret, som er en intern bruker. Kun et fåtall av respondentene nevner eksempelvis befolkningen som en bruker av kommuneregnskapet.

Videre er respondentene enige i at befolkningen og politikerne mangler regnskapsforståelse. At respondentene oppfatter at politikerne mangler dette, stemmer overens med det Mellempvik et al. (2010) forteller, nemlig at politikerne ikke kan forventes å ha dyp forståelse for regnskap. Dermed mener respondentene at kommuneregnskapet ikke oppfyller sitt hovedformål overfor minst to av de tre viktigste brukergruppene.

At politikerne mangler regnskapsforståelse, gjør at regnskapet ikke gir nyttig informasjon til denne brukergruppen. Politikerne ser derimot ut til å få tilgang til beslutningsnyttig informasjon gjennom andre kanaler. Muntlig kommunikasjon trekkes frem av flere respondenter som sentralt for å formidle det respondentene mener politisk styre må ha forståelse for. I tillegg forteller flere respondenter at andre skriftlige rapporter enn årsregnskapet bidrar med forenklet informasjon om kommunenes finansielle plasseringer og gjeld. Denne forenklingen kan antas å være sentral for å gjøre regnskapsinformasjon beslutningsnyttig for det politiske styret. Det fremkommer i flere intervju at kommunestyret ikke har interesse for årsregnskapet. Dette kan forklare hvorfor kommunene i liten grad rapporterer i henhold til lovpålagte krav. Bakar (2013) og Chatterjee et al. (2012, i Bakar, 2013) trekker frem manglende etterspørsel fra brukerne som en av forklaringene på lav etterlevelse av lovkrav i offentlig sektor i henholdsvis Indonesia og New Zealand. I tillegg støtter funnene våre kritikk mot tradisjonelle regnskapssyn (se f.eks. Libby et al, 2002).

Flere av respondentene mener at politikerne er opptatt av bunnlinjen, noe forskning innen privat sektor viser at kan gjelde regnskapsbrukerne der (Libby, et al., 2002). I tillegg nevner eksempelvis K1Ø at politikerne ikke forstår regnskapsmessige sammenhenger tilknyttet et mindreforbruk. Dette kan forstås som at politikerne opplever problemer med aggregert informasjon. Maines & McDaniels (2000) forteller at informasjon som er aggregert krever mer kognitiv kapasitet av brukerne for at de skal forstå sammenhengene. At informasjonen er aggregert, innebærer at brukerne må se i andre deler av regnskapet for å forstå innholdet i tallene. Maines & McDaniels (2000) forteller videre at disaggregert informasjon vil vektlegges i større grad av brukerne, enn aggregert informasjon. Dette kan forklare hvorfor respondentene mener andre rapporteringsformer er såpass viktige. Dette gir respondentene mulighet til å presentere det viktigste på en enkel måte, uten at politikerne må finne frem informasjonen selv. I henhold til Mains & McDonald (2000) kan dette føre til at politikerne vektlegger informasjonen i større grad enn hvis de selv må finne den.

Respondentene ser altså ut til å være enige om at brukerne mangler regnskapsforståelse. I tillegg ser de ut til å mene at brukerne heller ikke er interessert i informasjonen i regnskapet. Disse forholdene kan forklare hvorfor respondentene mener andre rapporteringsformer er sentrale for å få formidlet regnskapsinformasjon til brukerne.

### ***Begripelighet***

Det brukerspesifikke kvalitetskravet begripelighet omhandler hvorvidt enkeltbrukeren faktisk har regnskapsforståelse, og hvorvidt regnskapsinformasjonen er forståelig for publikummet den er tiltenkt (FASB, 1980).

I denne oppgaven er det relevant å drøfte begrepet i forhold til om regnskapsinformasjonen er forståelig for publikummet den er tiltenkt. Respondentene er enige i at kommunestyret er den viktigste brukergruppen, samtidig som de enes om at få politikere forstår årsregnskapet. Videre uttaler fem av seks respondenter at de ikke tar hensyn til kommunestyrets manglende regnskapsforståelse når de utarbeider regnskapet. Det ser altså ut til at respondentene i liten grad vektlegger begripelighet for den viktigste brukergruppen i regnskapet. I henhold til Monsen (2014) er dette problematisk for demokratiet, da han mener at forståelig regnskapsinformasjoner nødvendig for at politikerne skal kunne utøve god politisk kontroll.

Derimot ser det ut til at kvaliteten *begripelighet* vektlegges i større grad i andre rapporteringskanaler. I tre av intervjuene trekkes muntlig kommunikasjon frem som viktig når det gjelder å formidle regnskapsinformasjon på en forståelig måte for det politiske styret.

I tillegg vektlegges egenskapen *begripelighet* i andre skriftlige rapporter. I intervjuene hos kommune 1, 2, 3 og 6 nevner respondentene at de i andre skriftlige rapporter vektlegger at det politiske styret skal forstå informasjonen. I kommune 5 nevnes ikke begripelighet eksplisitt i forbindelse med årsberetning, men de påpeker at denne gir utdypende informasjon og grundige kommentarer om eksempelvis finansielle plasseringer og gjeld. Dette kan forstås som at informasjonen er lettere tilgjengelig, selv om stor informasjonsmengde også kan gjøre at relevant informasjon blir vanskeligere å hente ut av regnskapet (Lawrence, 2013).

Fra intervjuene ser det altså ut til at egenskapen *begripelighet* i liten grad vektlegges i årsregnskapet, men at den derimot vektlegges i andre rapporteringsformer.



## *Relevans*

Relevans som egenskap kan analyseres gjennom begrepets tre komponenter. Disse er tidsriktighet, prediksjonsverdi og tilbakemeldingsverdi. Sentralt når det gjelder relevans er at regnskapsinformasjonens relevans avhenger av brukerens behov (FASB, 1980).

Flere respondenter nevner elementer med tilknytning til tilbakemeldingsverdi i forbindelse med hva de anser hovedformålet med regnskapet å være. Selv om respondentene ser ut til å være opptatt av relevans, ser det ut til at de i liten grad gjør egne vurderinger knyttet til hva slags informasjon som faktisk er relevant å inkludere i årsregnskapet. I kommunene 1, 2, 3, 4 og 6 ser det eksempelvis ut til at innholdet i notene nesten utelukkende styres av lov og forskrift. De fleste synes altså å være mest opptatt av å overholde lovkravene, og overlater dermed relevansvurderinger til standardsettere. Kommune 5 skiller seg fra resten av kommunene. De uttaler at de bruker litt tid på å gjøre informasjonen mer forståelig for brukerne, men nevner ikke relevansrelaterte forhold som styrende for hva de inkluderer.

Flere av respondentene mener at deler av noteverket ikke er relevant for politikerne. Videre utelater flere kommuner relevant informasjon fra årsregnskapet, blant annet begrunnet med at informasjonen er irrelevant og uforståelig for politikerne. Kommune 6 utelater eksempelvis informasjon som kunne vært relevant for profesjonelle brukere begrunnet med en intern brukers manglende regnskapsforståelse. Dette bryter med god kommunal regnskapsskikk, da kommunestyrets manglende forståelse ikke er en grunn til å utelate komplisert informasjon (Foreningen for GKRS, 2015). At informasjonen ikke er anvendelig for politikere som følge av deres manglende regnskapsforståelse, betyr ikke at den er irrelevant i beslutningsøyemed.

Å utelate komplisert informasjon kan bidra til økt begripelighet i årsregnskapet. Lawrence (2013) trekker frem at overdreven informasjonsmengde i årsregnskap hindrer brukerne i å hente ut relevant informasjon. At irrelevant informasjon utelates, kan da forstås som et forsøk på å hjelpe politikerne med å fokusere på relevant informasjon, gjennom å begrense mengden informasjon politikerne må forholde seg til. Lawrence (2013) nevner problemer med overdreven informasjonsmengde i forhold til investorers evne til å hente ut relevant informasjon. Dette problemet kan være større for politikere uten regnskapsforståelse.

Tidsriktighet er en annen komponent av relevans, og det å levere regnskapet i tide kan ses på som et element av dette. Kommunene 1, 3 og 4 har hatt problemer med dette. I kommune 5 derimot, ser det ut til å være svært viktig å overholde fristen, og K5R forteller at de alltid

leverer i tide. Kommune 6 har holdt fristen de siste to årene. For kommune 5 ser dette elementet ut til å prioriteres foran begripelighet for brukergruppene, da K5R nevner at de bruker et par dager på å gjøre regnskapet mer forståelig hvis det er tid til det. I intervjuet med kommune 4 uttaler K4Ø at hun tviler på at de ville brukt mer tid på å gjøre regnskapet forståelig for brukerne om de hadde hatt mer tid.

Det ser ut til at respondentene mener at egenskapen *relevans* er sentral når det gjelder hva hovedformålet med regnskapet er. Likevel uttaler de fleste at de utelukkende holder seg til lover og regler, noe som impliserer at de overlater til standardsettere å vurdere hva som er relevant informasjon for brukerne. Videre mener flere at mye av informasjonen som kreves i årsregnskapet, ikke er relevant for brukerne. Noen av respondentene forteller at de utelater komplisert informasjon, da politisk styre ikke forstår informasjonen. En slik praksis bryter med god kommunal regnskapsskikk (Foreningen for GKRS, 2015).

### ***Pålitelighet***

Pålitelighet handler om at brukerne av regnskapet kan stole på at informasjonen gir et korrekt bilde av det den er ment å representere (Riahi-Belkaoui, 2004). Flere respondenter trekker frem at regnskapet skal gi et riktig bilde av kommunens finansielle situasjon som hovedformålet med regnskapet, og ser dermed ut til å være opptatt av reliabilitetshensynet.

Flere av respondentene forteller at de anser det som viktig at alle kostnader blir inkludert i regnskapet, og noen nevner at dette prioriteres foran forklarende og utdypende informasjon. Dette forstår vi som at reliabilitet prioriteres på bekostning av begripelighet.

I KRG-indeksen ser vi at kommunene rapporterer dårlig på spørsmålene om risiko tilknyttet finansielle omløpsmidler. Disse balansepostene skal vurderes for salg fortløpende og kan ha store verdisvingninger i løpet av et år. En beskrivelse av risiko vil derfor være relevant, da dette angir usikkerhet tilknyttet postenes fremtidige verdi. Som nevnt i kapittel 7.1.6, scorer kommunene bedre på elementer det er enkelt å fremskaffe informasjon om og som ikke er beheftet med subjektive vurderinger. Disse kjennetegnene gjør at regnskapsinformasjonen kan sies å inneha egenskapen verifiserbarhet. Eksempelvis vil to personer, uavhengig av hverandre, liste opp de samme selskapene kommunen har eierandeler i. Derimot kan det være større variasjon når to personer skal gjøre risikovurderinger tilknyttet finansielle omløpsmidler. Når kommunene da rapporterer såpass lavt på de kompliserte elementene og høyt på de enkle, kan dette forstås som at de vektlegger å rapportere korrekt på elementer det

er enkelt å fremskaffe informasjon om, og dermed verifisere. Dette går på bekostning av relevant informasjon i regnskapet, for eksempel risikobeskrivelser.

Pålitelighetsvurderinger gjør seg gjeldende i at det vektlegges å inkludere fakturaer som kommer inn sent. Videre indikerer funn fra KRG-indeksen at kommunene prioriterer elementer det er enkelt å verifisere, og intervjudataene tyder på at dette går på bekostning av relevans. I tillegg ser pålitelighet ut til å vektlegges på bekostning av begripelighet.

### *Sammenlignbarhet og konsistens*

Få av respondentene nevner sammenlignbarhet eller konsistens eksplisitt i intervjuet. Derimot ser det ut til at flere av dem er opptatt av konsistens gjennom at de mener at å inkludere noe i regnskapet utover det lov og forskrift krever, er lite aktuelt.

K4R forklarer utelatelse av utdypende informasjon om sertifikatgjeld med at regnskapet bør være gjenkjennbart for de som leser det en gang i året, og at det bør være sammenlignbart med tidligere år. Forklarende informasjon om kommunens sertifikatgjeld kan være relevant, da den har som hensikt å bekrefte eller korrigere det politiske styrets vurderinger. Når kommune 4 utelater dette, kan det forstås som at konsistens prioriteres høyt.

I intervjuet i kommune 6 kommer det frem at de følger maler uten å reflektere mye over hva de inkluderer i malene. Dette kan forstås som vektlegging av konsistens, ved at de holder regnskapet likt fra år til år. Hva som egentlig nedprioriteres når de ikke reflekterer mye rundt innholdet i malene, er uklart. Fra andre deler av intervjuet kan det se ut til at begripelighet for brukerne er ett av de aspektene som nedprioriteres generelt. I tillegg vil det fra år til år være ulike hendelser det vil være relevant å informere om. Når respondentene ikke reflekterer rundt hva som bør inkluderes hvert år, er det naturlig å anta at relevant informasjon utelates. Når det gjelder fokuset på maler, har vi gjennom dokumentstudien sett eksempler som antyder at regnskapsprodusentene følger maler uten å legge mye arbeid i dem. I flere årsregnskap har tabeller i notene stått med feil årstall i overskriften, noe som indikerer at det ikke er lagt mye arbeid i å utarbeide dem. I andre regnskap har oppsettene stått i notene uten at det er blitt fylt inn tall i selve oppsettet. Vi mener dette kan indikere at K6Ks fremgangsmåte er en utbredt praksis blant kommunene.

I tillegg til K6K, uttaler flere respondenter at de nesten utelukkende holder seg til lovkravene og revisors operasjonalisering av disse. Også dette kan ses som et konsistenselement. Likevel

kan det også være slik at det å holde seg til maler og lovkrav gjennom sjekklister, gjøres av bekvemmelighetshensyn, og ikke med den hensikt å holde regnskapet konsistent.

Ett annet aspekt av sammenlignbarhet, er hvorvidt regnskapsinformasjonen er sammenlignbar mellom kommuner. Dette ser ikke ut til å vektlegges. Eksempelvis plasserer kommune 5 informasjon om gjeld i årsberetningen som egentlig skal i notene. Videre har noen kommuner egne finansrapporter som supplerer årsregnskapet, mens andre gjør dette i egne kapitler i årsberetning, eller i tertialvise rapporter. I intervjuene hos kommunene 2, 3 og 5, forteller respondentene at andre rapporter reduserer behovet for tilleggsinformasjon i notene. Disse kommunene gir tilleggsinformasjon om gjeld og finansielle plasseringer i finansrapporter (kommune 2 og 3) og årsberetning (kommune 5). At regnskapsinformasjon man ellers ville ha plassert i notene utdypes i ulike rapporter i kommunene, gjør det vanskeligere å sammenligne mellom kommuner.

I henhold til god kommunal regnskapsskikk er det ikke tilstrekkelig for kommunene å rapportere regnskapet og notene i henhold til konkrete krav i lov og forskrift (Foreningen for GKRS, 2015). Dette innebærer at informasjon som er nødvendig for brukeren når det gjelder å bedømme kommunenes resultater og finansielle stilling, også skal inkluderes i notene (Foreningen for GKRS, 2014b). Videre kan ikke lovkrav i noter oppfylles ved å gi opplysningene i årsberetning (Foreningen for GKRS, 2014b). Praksisen med å utelate lovpålagte krav fra notene i regnskapet med begrunnelsen at andre rapporter har denne informasjonen, er altså ikke uproblematisk. Dette gjelder også informasjon som ikke direkte kreves av loven, men som er nødvendig for å bedømme kommunens finansielle situasjon, og dermed indirekte lovpålagt (Foreningen for GKRS, 2014b). I tillegg gjør slike vurderinger det vanskeligere for brukerne av regnskapet å sammenligne kommuner.

At årsregnskapet er sammenlignbart med kommunens tidligere årsregnskap ser ut til å vektlegges av flere respondenter på bekostning av relevans. I tillegg indikerer observasjoner gjort i forbindelse med dokumentstudien at bruk av maler er vanlig praksis, noe som kan innebære fokus på sammenlignbarhet på bekostning av relevans. Det samme gjelder det at respondentene stort sett holder seg til lover og regler. Begge de sistnevnte aspektene kan likevel være vurderinger kommunene har gjort av bekvemmelighetshensyn. Derimot vektlegges ikke sammenlignbarhet mellom kommuner, da det er stor variasjon blant kommunene når det gjelder i hvilken rapport utdypende informasjon plasseres.

## **Vesentlighet**

Vesentlighet er en terskel for hva som skal regnskapsføres (Kvifte & Johnsen, 2008), og prinsippet angir derfor hva som er relevant å inkludere ved regnskapsrapportering (Riahi-Belkaoui, 2004). Få respondenter nevnte vesentlighet som styrende i forbindelse med rapportering. Derimot er vesentlighet interessant i forhold til KRG-indeksen. Flere av rapporteringskravene KRG-indeksen kontrollerer for utløses hvis posten kravene omhandler er vesentlige. Dermed kan ulik oppfatning av vesentlighet blant de som utarbeider årsregnskapene påvirke scoren kommunene får på indeksen. Likevel viser sensitivitetsanalysen i tabell 10 i kapittel 5.2.4 at en endring i relativ vesentlighetsgrense fra 2 % til 5 % av kommunens totale driftsinntekter regnskapsåret 2014, kun endrer gjennomsnittlig score på indeksen fra 54,95 % til 55,17 %. Vi ser altså at vesentlighetsvurderinger ikke får store konsekvenser for rapporteringsgraden til kommunene.

### **7.3 Oppsummering av analyse**

I det foregående kapittelet har vi analysert funn ved hjelp av teori om responderingsplikt, agent-teori og teori om regnskapet og dets kvalitative egenskaper.

Responderingsplikt har bidratt med innsikt når det gjelder hva som vektlegges ved regnskapsrapportering og hvorfor dette gjøres. Det ser for det første ut til å være slik at prosessorientering og resultatorientering gjør seg gjeldende i ulike rapporteringskanaler. Respondentene er resultatorienterte ved rapportering av årsregnskapet, men lykkes ikke med å overholde kravene. Resultatorientering viser seg også i at respondentene benytter andre rapporteringsformer, eksempelvis muntlig kommunikasjon og andre skriftlige rapporter, for å sikre at politikerne forstår regnskapsinformasjonen. Videre ser det ut til å være svak politisk orientert responderingsplikt, og funnene indikerer at implisitte forutsetninger som tas av lovgivere, ikke holder. Befolkningen generelt ser ikke ut til å vektlegges av respondentene når de rapporterer, og dette indikerer svak responderingsplikt overfor allmennheten. Den profesjonsorienterte responderingsplikten er svak både for regnskapsprodusentene og revisorene. Den personlige responderingsplikten gjør seg sterkt gjeldende gjennom at mange av respondentene tar valg basert på egne oppfatninger av hva som bør rapporteres.

Agent-teorien kan forklare manglende rapportering som unnasluntring, og fraværet av fungerende kontrolltiltak synliggjøres godt av denne teorien.

Teorien om regnskapet og dets kvalitative egenskaper viser prioriteringer mellom ulike hensyn. I nåsituasjonen ser det ut til å være kommunenes interesser som først og fremst ivaretas i forhold til årsregnskapet. Brukerne anses av respondentene som verken regnskapskyndige eller nevneverdig interesserte i regnskapsinformasjon, og begripelighet blant brukerne vektlegges ikke i årsregnskapet. Derimot gjør denne egenskapen seg gjeldende ved andre rapporteringsformer. Relevansvurderinger gjøres i liten grad av respondentene, mens regnskapsinformasjon som er lett å verifisere, og som dermed innehar egenskapen *pålitelighet*, oftere rapporteres korrekt enn rapporteringselementer som er beheftet med subjektive vurderinger. I den grad sammenlignbarhet vektlegges, kan se ut til å gå på bekostning av blant annet begripelighet. Sammenlignbarhet mellom kommuner vektlegges derimot ikke, da det er stor variasjon i hvor kommunene plasserer utdypende informasjon. Vesentlighet skal i utgangspunktet ikke ha noe å si når det gjelder hvorvidt lovkravene overholdes eller ikke, og gjør seg gjeldende i denne oppgaven gjennom at vesentlighetsvurderinger avgjør hvorvidt noen rapporteringselementer er aktuelle for kommunene.

## 8. Konklusjon

Tema i denne masteroppgaven er regnskapsrapporteringspraksis i kommunal sektor.

Hensikten er å besvare to forskningsspørsmål. Forskningsspørsmål 1 er:

*I hvilken grad oppfyller norske kommuner lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeldsposter, og hva vektlegger de ved regnskapsrapportering?*

I gjennomsnitt oppfyller kraft- og ROBEK-kommuner henholdsvis 54,81 % og 55,01 % av lovpålagte rapporteringselementer tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld i årsregnskapet. Graden av oppfyllelse av lovkrav er høyere for kraft- og ROBEK-kommuner med over 20 000 innbyggere, som gjennomsnittlig inkluderer 70,69 % av de lovpålagte kravene. Spesifisert på finansielle anleggsmidler, finansielle omløpsmidler og gjeld er gjennomsnittlig overholdelse henholdsvis 80,89 %, 49,30 % og 45,51 %.

Fra intervjuene fremkommer det at å overholde rapporteringskrav, og dermed at revisor blir fornøyd, vektlegges ved utarbeiding av årsregnskapet. Denne resultatorienteringen strider mot funnene fra dokumentstudien, som viser klart mangelfull regnskapsrapportering. Dermed ser kommunene ut til å vektlegge å rapportere på et minimumsnivå i forhold til hva revisor aksepterer av avvik fra lovpålagte krav, og i årsregnskapene gjør dette seg gjeldende i utstrakt bruk av maler, tabeller og oppsett på bekostning av utfyllende verbale opplysninger. Dette kan videre forstås som at de vektlegger å gi kvantitativ informasjon som enkelt kan fremskaffes i interne systemer, og som dermed kan sies å inneha egenskapen *pålitelighet*, mens informasjon beheftet med subjektive vurderinger i mindre grad vektlegges. I tillegg vektlegges det ikke at sentrale brukergrupper skal forstå innholdet i årsregnskapet, noe som bekreftes av intervjudataene.

I andre rapporteringskanaler (for eksempel finansrapporter, årsberetning, tertialrapporter og muntlig kommunikasjon) vektlegges det at det politiske styret skal forstå sentral regnskapsinformasjon. Dette kan forstås som resultatorientering, som er logikken innen ledelsesorientert responderingsplikt. Videre gjør den personlige responderingsplikten seg gjeldende gjennom at respondentenes egne oppfatninger og følelser av viktighet, styrer hva de vektlegger ved regnskapsrapportering, både i årsregnskapet og andre rapporteringskanaler. Rapporteringspraksis i kommunene er dermed spesielt avhengig av hvordan ansatte ansvarlig for rapportering oppfatter sin personlige responderingsplikt.

Forskningsspørsmål 2: *Fremkommer det av revisjonsberetningene dersom kommunene ikke rapporterer sine finansielle eiendeler og gjeldsposter i henhold til lovpålagte krav?*

Det fremkommer ikke av revisjonsberetningene til kommuner som utelater lovpålagte rapporteringskrav for finansielle eiendeler og gjeld, at årsregnskapet ikke er avlagt i henhold til lov og forskrift. I kun én revisjonsberetning ble det påpekt avvik fra rapporteringskravene i lov og forskrift, selv om samtlige årsregnskap manglet lovpålagte rapporteringselementer.

## **8.1. Studiens bidrag og Implikasjoner**

I det følgende kapittelet presenterer vi først studiens bidrag til to diskusjoner innen regnskapslitteratur. Deretter drøftes våre funn opp mot lignende studier. Avslutningsvis redegjør vi for noen implikasjoner vår studie har.

### **8.1.1 Studiens bidrag til regnskapslitteratur**

Denne oppgaven bidrar til to diskusjoner i regnskapslitteratur. En av disse omhandler hvilket reguleringsperspektiv som bør ligge til grunn for regnskap- og revisjonspraksis (McMillan, 2004). Kraft- og ROBEK-kommuner overholder 54,95 % av lovpålagte rapporteringskrav tilknyttet finansielle eiendeler og gjeld. Dette indikerer at den eksterne detaljreguleringen ikke fungerer godt. I tillegg overholder ikke ROBEK-kommunene lovkravene i større grad enn kraft-kommuner, noe som kan indikere at strengere kontroll ikke fører til bedre regnskapspraksis. På den annen side er det ikke overraskende at kommuner på ROBEK-listen rapporterer dårlig, da å være på listen innebærer at kommunen har hatt svak intern-kontroll. At ROBEK-kommuner rapporterer tilnærmet likt som andre kommuner kan derfor tolkes dithen at disse har forbedret sin praksis etter å ha havnet på listen.

Videre indikerer manglende forbehold i revisjonsberetningene at revisorene ikke utfører sin plikt. Revisorene er underlagt ekstern detaljregulering gjennom lov og forskrift<sup>29</sup>, men denne detaljreguleringen fungerer tilsynelatende ikke. Videre viser mangelen på forbehold i revisjonsberetningene at den profesjonelle selvdisiplineringen ikke er sterk.

På en side underbygger funnene våre McMillans (2004) syn på regulering, altså at dette bør foregå gjennom fokus på og dyrking av verdier og dyder nødvendige for å utføre regnskap- og revisjonspraksis på en god måte. Denne tilnærmingen innebærer reduksjon av kontroll- og

---

<sup>29</sup> Se kapittel 4.2 for ytterligere informasjon.



reguleringstiltak. Dette kan begrunnes i at ekstern detaljregulering ikke fungerer slik den brukes overfor kommunene og deres revisorer. På den annen side kan funnene våre fungere som et argument for sterkere ekstern detaljregulering. Det eksisterer så vidt vi ser intet utbredt system for sanksjonering overfor kommuner og revisorer som bryter lovkravene. Det er dermed ikke utenkelig at sanksjoneringsmuligheter, og dermed strengere detaljregulering, vil kunne forbedre både rapporterings- og revisjonspraksis i kommunal sektor.

Et viktig forbehold er at den lave rapporteringsgraden kan være en konsekvens av at kommunene må nedprioritere lovpålagte oppgaver som følge av ressursproblematikk. Fra samtlige intervju kommer det frem at å overholde tidsfristen er krevende. En respondent fra en større kommune vi gjennomførte intervju i nevnte eksempelvis at de ikke har «*råd til sykefravær*» i perioden før årsregnskapet leveres. De mindre kommunene er langt mer sårbare for sykefravær hos sentrale ansatte. Det kan derfor være ressursproblemer som er den viktigste forklaringen på hvorfor rapporteringspraksis er slik den er, og dermed kan eksempelvis utvidet leveringsfrist gjøre at regnskapsrapportering i større grad blir gjort i henhold til lovverket. En slik oppmykning i rapporteringskravene er en reduksjon i omfanget til den eksterne detaljreguleringen, og dermed i tråd med McMillans (2004) anbefaling.

Videre bidrar studien til diskusjonen om ulike syn på regnskapsbrukere. Disse er tradisjonelt sett blitt ansett som rasjonelle og kalkulerende beslutningstakere med fokus på økonomiske hendelser (Young, 2006). En konsekvens av dette er at økt informasjonsmengde er ansett som konsekvent bedre (Lawrence, 2013). Dette synet kritiseres fra flere hold. Libby et al. (2002) mener brukerne fokuserer på bunnlinsen, og at de overser relevant informasjon ved beslutningstaking, mens Maines & McDaniel (2000) finner bevis for at format-effekter, som informasjonens kobling til bunnlinsen og grad av aggregering, påvirker hva brukerne vektlegger. Regnskapsbrukerne de ovennevnte studiene har undersøkt, ble gitt mulighet til å studere omfattende tilleggsinformasjon i årsregnskapet. Mangelen på tilleggsinformasjon i kommuneregnskapene gjør at brukerne i vår undersøkelse ikke har fått mulighet til dette. Likevel er vi av den oppfatning at våre funn underbygger kritikken mot tradisjonelle syn på brukerne. Intervjuene indikerer at politikerne og befolkningen verken drar stor nytte av eller er interessert i informasjon i årsregnskapet. Derimot er de avhengige av at informasjon formidles til dem gjennom andre kanaler for at de skal forstå hva som ligger bak tallene.

### **8.1.2 Studiens bidrag til forskningsfeltet**

Kapittel 2.1.1. presenterer tidligere relevant forskning. Denne studien bekrefter en tendens i forskning til at offentlige myndigheter rapporterer mindre enn det lovverket krever.

Kun Martani & Lestianis (2012) studie av lokale myndigheter i Indonesia har avdekket lavere oppfyllelse av lovkrav blant lokalmyndigheter enn denne studien. Dette kan skyldes at vi har studert regnskapselementer som er krevende for regnskapsprodusentene å rapportere korrekt, mens de fleste andre studiene har kontrollert for de alle lovkrav.

Ingram & DeJong<sup>30</sup> (1987), Carvalho et al. (2007), Herawaty & Hoque (2007) Cockrell (2012a), Bakar (2013), Falkman & Tagesson (2008) og Arifin (2014) fant rapporteringsgrad mellom 50 % og 75 %, mens noen studier fant høyere rapporteringsgrad enn dette. Dette gjelder Ingram & DeJong<sup>31</sup> (1987), Gore (2004), Copley (1991), Marti et al. (2012) og Vermeer et al. (2012). Ingram & Copeland (1981) angir ikke gjennomsnittlig overholdelse for utvalget, men gjennomsnittlig overholdelse på ulike rapporteringselementer. Våre funn plasserer seg i nedre del av intervallet de presenterer. I tillegg har flere studier brukt ordinale indekser, som gjør det mindre hensiktsmessig å sammenligne tallene. Ryan et al. (2002) og Blanco et al. (2011) avdekket generelt sett manglende rapportering på lovpålagte krav.

Når det gjelder hvorfor rapporteringsgraden er såpass lav, er funnene våre sammenlignbare med Chatterjee et al. (2012, i Bakar, 2013). De oppdaget at fraværende interesse for informasjonen i årsregnskapet og ressursmangel forklarte manglende rapportering.

Videre har vår studie avdekket at kommunerevisorene ikke ser ut til å gjøre jobben de er satt til å gjøre. Lignende funn ble gjort av Ingram & Copeland (1981). De mener at sviktende bemerkninger fra revisor viser svakhet i rapporteringsregimet, og at det kan kreve mer enn endringer i rapporteringsstandarder for å håndtere problemet. Funnene våre stemmer også overens med funnene til Tagesson & Eriksson (2011). De fant at revisorene i liten grad påpekte avvik fra standardene i sine revisjonsberetninger, selv om dette kreves av revisorene.

### **8.1.3 Studiens implikasjoner**

Denne studien har flere implikasjoner. Den overordnede implikasjonen er at det eksisterer behov for forbedring av kommunal regnskapsrapportering.

---

<sup>30</sup> Under 75 % overholdelse av lovkrav gjaldt kun for kommuner i stater som har lovpålagte rapporteringskrav som avviker fra US-GAAP.

<sup>31</sup> Over 75 % overholdelse gjaldt for kommuner i stater etterlevelse av GAAP-krav.

For det første må det antas av standardsettere at kommunene evner å følge lover og regler. Dette stemmer ikke, da ingen av kraft- eller ROBEK-kommunene overholder samtlige lovkrav vi har undersøkt. Dette bør få konsekvenser for vurderinger tilknyttet endring i rapporteringskrav, da våre funn indikerer at nye rapporteringskrav ikke nødvendigvis vil overholdes. Det ser nemlig ut til at manglende overholdelse er knyttet til tidspress og mangel på ressurser, og flere rapporteringskrav kan gjøre situasjonen mer krevende for kommunene.

Videre kan våre funn fungere som et innspill i debatten om sammenslåing av kommuner. Større kommuner overholder lovpålagte krav i større grad enn de minste, og dette viser at størrelsen på kommuneadministrasjonene påvirker deres evne til å oppfylle plikter og krav som er nødvendige for god offentlig gjennomsiktighet.

En annen implikasjon er at antagelsene som implisitt tas om revisorene, er feil. Revisorene er ment å være et overvåkningstiltak. Basert på dokumentstudien, ser det ut til at dette overvåkningstiltaket ikke fungerer. I og med at nåsituasjonen kan få konsekvenser for tilliten til revisjonsprofesjonen, er det nødvendig å avdekke hvorfor revisorene ikke poengterer mangelfull regnskapsrapportering, slik at man kan innføre tiltak for å forbedre praksis.

Denne studien indikerer at en oppmykning i rapporteringsfrist vil kunne øke etterlevelsen av lovkravene blant kommunene. En slik oppmykning i reguleringen er i tråd med McMillans (2004) anbefaling. Videre viser intervjudataene at rapporteringspraksis avhenger av praktikernes personlige responderingsplikt, og dermed av deres verdier, samvittighetsfølelse og overbevisning. Med andre ord kan det være hensiktsmessig for utdanningsinstitusjoner og profesjonen å dyrke og fremheve verdiene og dydene nødvendige for å utøve jobben som regnskapsfører og revisor godt. Også dette er i tråd med McMillans (2004) forslag.

Skulle det likevel være ønskelig å fortsette bruken av ekstern detaljregulering, bør dette komplementeres med sanksjonsmuligheter ved avvik fra kravene. Dette begrunner vi med at det ikke ser ut til at brudd på lovverket får konsekvenser for kommunene, og at det per dags dato ikke er slik at den profesjonelle selvdisiplineringen er sterk nok til å sørge for at praktikerne følger lovkravene som foreligger.

Avslutningsvis er det nødvendig å påpeke at den manglende overholdelsen av lovkravene denne studien har dokumentert, ikke nødvendigvis er et stort problem i praksis. Dette begrunner vi med at regnskapsbrukerne i kommunal sektor ikke ser ut til å ha interesse for årsregnskapet, og at den manglende rapporteringen dermed ikke får konsekvenser for

beslutningene deres. Likevel er den sviktende regnskapsrapporteringen et betydelig problem i lys av politisk responderingsplikt og responderingsplikt rettet mot allmennheten. I praksis medfører dette nemlig svekket offentlig gjennomsiktighet (Arifin, 2014), og dermed svekkes styrings-, kontrollmulighetene til de høyere nivåene i det politiske hierarkiet. Videre reduseres allmennhetens mulighet til å få innsyn i offentlig sektor, og det vil derfor være vanskeligere å avdekke lovstridig praksis, noe Terra-saken er et godt eksempel på.

## **8.2 Videre forskning**

I kapittel 8.1.3 ble det nevnt at muligheten for sanksjonering muligens vil kunne forbedre rapportering og revisjonspraksis i kommunal sektor. I privat sektor eksisterer slike sanksjoner. Et forslag til videre forskning er å sammenligne rapporteringsgrad i offentlig og privat sektor. Dette kan gi ytterligere bidrag til diskusjonen rundt ulike reguleringsperspektiv.

Videre kan det være interessant å sjekke overholdelse av lovkrav på strengt obligatoriske krav, på krav som aktiveres hvis balansepostene de berører er vesentlige og på krav som er beheftet med usikkerhet på andre måter. Dette kunne blitt gjennomført på et utvalg fremfor hele populasjonen, slik at man også kunne gjort en grundig sjekk av om rapporteringskravene faktisk er relevante for kommunene.

En tredje forskningsmulighet er å undersøke hvorfor revisorer ikke bemerker under- og feilrapportering i sine revisjonsberetninger. I vår oppgave har vi sett på revisorer som et overvåkningstiltak. Likevel kan revisorene også opptre som agenter (Douma & Schreuder, 2008), noe intervjudataene til Tagesson & Eriksson (2011) viser at kan være tilfellet. En av revisorene de intervjuet nevnte at å tillate noen avvik fra standardene ble gjort for å beholde klienten. Dette er tegn på maksimerende atferd hos revisorene. Hvis kommunestyrene var oppmerksomme på at revisorene tillot avvik fra lovkravene, kan man anta at revisorenes mangelfulle poengteringer ville føre til tiltak fra kommunestyrene. En studie av forholdet mellom revisor og kommunestyrene kunne derfor vært interessant.

En fjerde mulighet er å sammenligne våre funn med andre regnskapsår. Det kan eksempelvis tenkes at ROBEK-kommuner i utgangspunktet har hatt langt dårligere rapporteringsgrad enn indeksen vår viser, men at det å være på ROBEK-listen har ført til at de rapporterer bedre. En sammenligning med tidligere års regnskap kan derfor gi ytterligere innsikt.

En siste mulighet for videre forskning er å ha større fokus på forskjeller i praksis mellom ulike kommunestørrelser. Hvis større kommuner gjennomfører sine oppgaver og plikter bedre

enn små kommuner også på andre områder, vil dette kunne styrke argumentet med at sammenslåing av kommuner vil kunne gjøre tjenestetilbudet bedre for innbyggerne.

### **8.3 Studiens sårbarhet**

Denne studien har flere sårbarheter. For det første har anvendelsen av KRG-indeksen og gjennomgangen av revisjonsberetningen medført at vi har studert 350 dokumenter.

Årsregnskapene ble gjennomgått to ganger, og totalt sett innebærer dette at vi har sett på over 10 000 sider. Dermed er det mulig at noe har blitt oversett. Spesielt gjelder dette årsregnskapene. I tillegg ble det i regnskapsåret 2014 innført nye rapporteringskrav til finansielle instrumenter. Det er derfor naturlig å anta at kommunene vil rapportere noe bedre når de nye kravene har blitt innarbeidet i rutine for regnskapsrapportering.

Et annet problem med dokumentstudien vår er at vi ikke alltid har hatt mulighet til å sjekke hvorvidt et rapporteringskrav er relevant for kommunene. Et eksempel er om kommunene har gjeld til samkommuner, som inngår i KRG-indeksen som spørsmål 1.1 under gjeld. Hvis kommunen ikke opplyser om dette i årsregnskapet, har vi ikke hatt ressurser til å kontrollere at dette stemmer. En konsekvens av dette er at spørsmålet kun er vurdert som relevant for kommuner som har opplyst om sin gjeld til samkommuner. Andre spørsmål med samme problem er spørsmål 1.2, 2 og 4.1 tilknyttet gjeld. På de tre ovennevnte spørsmålene har derfor gjennomsnittlig overholdelse vært på 100%. Basert på at gjennomsnittlig overholdelse totalt er på 54,95 %, er det grunn til å tvile på at KRG-indeksens spørsmål 1.1, 1.2, 2 og 4 under gjeld gir et korrekt bilde av virkeligheten. Antakelig er gjennomsnittlig overholdelse dermed lavere enn det KRG-indeksen viser. Lignende problem har vi på spørsmål 4 under finansielle eiendeler. Hvis kommunene ikke oppgir at dette er relevant for dem, har vi ikke hatt mulighet til å kontrollere at dette stemmer. Kommunene har da blitt gitt kode «IA», og dermed kan KRG-indeksen ha gitt kunstig høy score til disse kommunene. Dette kan igjen ha ført til at rapporteringsgraden KRG-indeksen er høyere enn den burde være.

Videre har vi gjennomført seks dybdeintervju. Det kan være at intervju i andre kommuner ville gitt andre funn. I tillegg kan respondentene ha tilpasset svarene etter hva de oppfatter er det riktige svaret for å skape et bedre inntrykk av dem selv og kommunen. Likevel mener vi at intervjudataene synliggjør en trend som kan eksistere hos andre kommuner, samt at funnene fra intervjuene viser et behov for ytterligere forskning på dette temaet.

## 9. Referanser

- Aastvedt, A., 2010. Kommuneregnskapet - nyttig for hvem og til hva?. *Magma*, 13(8), s. 45-53.
- Aastvedt, A. & Mauland, H., 2006. *Kommuneregnskapet - rammeverk og prinsipper*, Bø i Telemark: Telemarksforskning-Bø.
- Aastvedt, A. & Mauland, H., 2008. Finansielle instrumenter i kommuneregnskapet. *Revisjon og Regnskap*, 78(2), s. 16-25.
- Arifin, J., 2014. *Isomorphic pressures influencing the level of mandatory disclosure within financial statements of Indonesian local governments*. Doktoravhandling. Curtin University.
- Bakar, N. B. A., 2013. *Disclosure of accountability information in public sector annual report: The case of Malaysian federal statutory bodies*. Doktoravhandling. University of Malaya.
- Bakar, N. B. A., 2015. Extent Of disclosure In the annual reports of Malaysian federal statutory bodies. *International Journal of Business and Management*, 1(1), s. 35-43.
- Bakar, N. B. A. & Saleh, Z., 2015. Review of literature on factors influencing public sector disclosure: The way forward. *Asian Journal of Business and Accounting*, 8(2), s. 155-184.
- Blanco, H., Lennard, J. & Lamontagne, S., 2011. Annual reporting and accountability by municipalities in Canada: An empirical investigation. *Accounting Perspectives*, 10(3), s. 195-224.
- Bolívar, M. P. R., Muñoz, L. A. & López Hernandez, A. M., 2013. Determinants of financial transparency in government. *International Public Management Journal*, 16(4), s. 557-602.
- Bolstad, E., 2016. *Kraftkommune*. *Store Norske Leksikon*. Tilgjengelig fra: <https://snl.no/kraftkommune> (Hentet: 24. januar 2016).
- Carvalho, J. B. d. C., Camões, P. J., Fernandes, M. J. & Jorge, S. M., 2007. Conformity and diversity of accounting and financial reporting practices in Portuguese local government. *Canadian Journal of Administrative Sciences*, 24(1), s. 2-14.
- Chatterjee, B., Eddie, I. & Mir, M. Z., 2012. *Infrastructure reporting by local governments: An investigation of the perceptions of annual report recipients and preparers*. Melbourne: The Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand.
- Clarke, D. P., Hrasky, S. L. & Tan, C. G. T., 2009. Voluntary narrative disclosures by local governments: A comparative analysis of the textual complexity of mayoral and chairpersons' letters in annual reports. *The Australian Journal of Public Administration*, 68(2), s. 194-207.
- Cockrell, S. R., 2012a. Financial statement quality: A comparison of small and large cities. *Journal of Interdisciplinary Business Studies*, Vol. 1, s. 1-15.
- Cockrell, S. R., 2012b. A model of municipal disclosures using exploratory factor analysis. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 16, s. 1-15.
- Copley, P. A., 1991. The association between municipal disclosure practices and audit quality. *Journal of Accounting and Public Policy*, 10(4), s. 245-266.

- Coy, D., Fischer, M. & Gordon, T., 2001. Public accountability: A new paradigm for college and university annual reports. *Critical Perspectives on Accounting*, 12(1), s. 1-31.
- Cyert, R. M. & Ijiri, Y., 1974. Problems of implementing the trueblood objectives report. *Journal of Accounting Research*, Vol. 12, s. 29-42.
- Douma, S. & Schreuder, H., 2008. *Economic approaches to organizations*. 4. utg. Harlow: Pearson Education Limited.
- Falkman, P. & Tagesson, T., 2008. Accrual accounting does not necessarily mean accrual accounting: Factors that counteract compliance with accounting standards in Swedish municipal accounting. *Scandinavian Journal of Management*, 24(3), s. 271-283.
- FASB, 1980. *Statement of financial accounting - Qualitative characteristics of accounting information*. Norwalk: Financial Accounting Standard Board.
- Foreningen for GKRS, 2005. *Kommunal regnskapsstandard nr 6 – Foreløpig standard*. Oslo: Foreningen for GKRS.
- Foreningen for GKRS, 2014. *Kommunal regnskapsstandard nr 11 – Foreløpig standard*. Oslo: Foreningen for GKRS.
- Foreningen for GKRS, 2015. *Notat - Kommuneregnskapet - Rammeverk og grunnleggende prinsipper*. Oslo: Foreningen for GKRS.
- Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskomm. (2004) Forskrift om revisjon i kommuner og fylkeskommuner mv. av 15. juni 2004. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2004-06-15-904> (Hentet: 19. januar 2016)
- Forskrift om årsregnskap og årsberetning. (2000) Forskrift om årsregnskap og årsberetning (for kommuner og fylkeskommuner) av 15. desember 2000. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/SF/forskrift/2000-12-15-1424> (Hentet: 19. januar 2016)
- Fylkesmannen.no, 2012. *Kommuneøkonomi*. Tilgjengelig fra: <https://www.fylkesmannen.no/Kommunal-styring/Kommuneokonomi/> (Hentet: 28. april 2016).
- GASB, 1987. *Objectives of financial reporting - Concepts Statement No. 1.* Norwalk: GASB.
- Google Scholar, n.d. *Google Scholar*. Tilgjengelig fra: <https://scholar.google.com/intl/en/scholar/help.html> (Hentet: 5. april 2016).
- Gore, A. K., 2004. The effects of GAAP regulation and bond market interaction on local government disclosure. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(2), s. 23-52.
- Gårseth-Nesbakk, L. & Kjærland, F., 2015. Terra-skandalen og norske kommuners innovative grep. i: *Innovasjoner i offentlig tjenesteyting*, redigert av O. J. Andersen, L. Gårseth-Nesbakk & T. Bondas. Bergen: Fagbokforlaget, s. 147-172.
- Gårseth-Nesbakk, L. & Mellemvik, F., 2011. The construction of materiality in government accounting: A case of constraining factors and the difficulties of hybridization. *Financial Accountability & Management*, 27(2), s. 195-216.

- Haraldsson, M. & Tagesson, T., 2014. Compromise and avoidance: the response to new legislation. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10(3), s. 288-313.
- Hendriksen, E. S. & Van Breda, M. F., 1992. *Accounting theory*. 5. utg. Boston: Richard D. Irwin inc..
- Herawaty, M. & Hoque, Z., 2007. Disclosure in the annual reports of Australian government departments: A research note. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 3(2), s. 147-168.
- Ingram, R. W. & Copeland, R. M., 1981. Disclosure practices in audited financial statements of municipalities. *Public Budgeting and Finance*, 1(12), s. 47-58.
- Ingram, R. W., 1984. Economic incentives and the choice of state government accounting practices. *Journal of Accounting Research*, 22(1), s. 126-44.
- Ingram, R. W. & DeJong, D. V., 1987. The effect of regulation on local government disclosure practices. *Journal of Accounting and Public Policy*, 6(4), s. 245-270.
- Iversen, M., 2016. *Asia i dag: Nye stormkast i vente*. Oslo: Dagens Næringsliv.
- Jacobsen, D. I., 2005. *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2. utg. Kristiansand: Høyskoleforlaget.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H., 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), s. 305-360.
- Johannessen, A., Kristoffersen, L. & Tufte, P. A., 2005. *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 2. utg. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Johnsen, Å., 1999. *Performance measurement in local government - Organisational control in political institutions*. Doktoravhandling. NHH.
- Kober, R., Lee, J. & Ng, J., 2012. Conceptual framework issues: Perspectives of Australian public sector stakeholders. *Accounting and Business Research*, 42(5), s. 495-518.
- Kommuneloven. (1992) Lov om kommuner og fylkeskommuner av 25. september 1992. Tilgjengelig fra: <https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1992-09-25-107> (Hentet: 19. januar 2016)
- KPMG, 2008. *Vurdering av Narvik Kommunes beslutningsprosesser, vedtak og oppfølging i "Terrasaken"*, Oslo: KPMG.
- KRYSS-revisjon, 2008. *Endelig revisjonsrapport. Fondsplasseringene/samarbeidet med Terra Securities ASA*, Førde: KRYSS-revisjon.
- Kvifte, S. & Johnsen, A., 2008. *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. 2. utg. Oslo: Den Norske Revisorforening.
- Lawrence, A., 2013. Individual investors and financial disclosure. *Journal of Accounting and Economics*, 53(1), s. 130-147.
- Libby, R., Bloomfield, R. & Nelson, M. W., 2002. Experimental research in financial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 27(8), s. 775-810.



- Luke, B., 2010. Examining accountability dimensions in state-owned enterprises. *Financial Accountability & Management*, 26(2), s. 134-162.
- Maines, L. A. & McDaniel, L. S., 2000. Effects of comprehensive income volatility on nonprofessional investor's judgements: The role of financial-statement presentation format. *The Accounting Review*, 75(2), s. 179-207.
- Malone, D., 2006. An exploration of municipal financial disclosure and certain dimensions of political culture. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 10(1), s. 7-23.
- Marston, C. L. & Shrivies, P. J., 1991. The use of disclosure indices in accounting research: A review article. *British Accounting Review*, 23(3), s. 195-210.
- Martani, D. & Lestiani, A., 2012. Disclosure in local government financial statements: The case of Indonesia. *Global Review of Accounting and Finance*, 3(1), s. 67-84.
- Marti, C., Royo, S. & Acerete, B., 2012. The effect of new legislation on the disclosure of performance indicators: The case of Spanish local governments. *International Journal of Public Administration*, 35(13), s. 873-885.
- McMillan, K. P., 2004. Trust and the virtues: A solution to the accounting scandals?. *Critical Perspectives on Accounting*, 15(6), s. 943-953.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. & Mauland, H., 2010. *Regnskap og budsjett i staten - en innføring*. Trondheim: Cappellen Damm AS.
- Mellemvik, F. & Olson, O., red. 1996. *Regnskap i forandring - Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Fagbokforlaget.
- Merchant, K. A. & van der Stede, W., 2007. Controllers and auditors. i: *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. 2. utg., redigert av K. A. Merchant & W. van der Stede. Harlow: Financial Times Prentice Hall, s. 631-640.
- Mogen, T., 2015. *Amerikansk storbank advarer: - Vi er inne i finanskrisens tredje bølge*. Oslo: Dagbladet.
- Monsen, N. N., 2014. Et tilbakeblikk på Bergensprosjektet med Bergensmodellen.. *Velferd, økonomi og politikk. Festskrift til professor Bjarne Jensen 70 år den 6. mars 2014.*, s. 23-36.
- Muñuz, L. A. & Bolivar, M. P. R., 2015. Determining factors of transparency and accountability in local governments: A meta-analytic study. *Journal of Local Self-Government*, 13(2), s. 129-160.
- NESH, 2006. *Forskningsetiske retningslinjer for samfunnsvitenskap, humaniora, juss og teologi*. Tilgjengelig fra: <https://www.etikkom.no/globalassets/documents/publikasjoner-som-pdf/forskningsetiske-retningslinjer-for-samfunnsvitenskap-humaniora-juss-og-teologi-2006.pdf> (Hentet: 12. februar 2016).
- Norges Kommunerevisorforbund, 2005. *Kommunal revisjonsmetodikk*. 3. ed. Orkanger: Norges Kommunerevisorforbund.

- Norges Kommunerevisorforbund, 2008. *Kort om revisjon av kommunal virksomhet og selskapskontroll*. Tilgjengelig fra: [http://www.nkrf.no/revisjon\\_av\\_kommunal\\_virksomhet/cms/16](http://www.nkrf.no/revisjon_av_kommunal_virksomhet/cms/16) (Hentet: 13. april 2016).
- NSD, n.d. *NSD - Personvernombudet for forskning*. Tilgjengelig fra: <http://www.nsd.uib.no/personvern/meldeplikt/> (Hentet: 15. januar 2016).
- NVE, 2004. *Konsesjonsavgifter og konsesjonskraft*. Tilgjengelig fra: [http://publikasjoner.nve.no/faktaark/2004/faktaark2004\\_01.pdf](http://publikasjoner.nve.no/faktaark/2004/faktaark2004_01.pdf) (Hentet: 22. april 2016).
- Nyeng, F., 2004. *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Olson, O., 1990. Qualities of the programme concept in municipal budgeting. *Scandinavian Journal of Management*, 6(1), s. 13-29.
- Opstad, L., 2013. *Økonomistyring i offentlig sektor*. 2. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- Pablos, J. L., Carcaba, A. & Lopez, A., 2002. The annual report as a tool for financial disclosure in local governments. *International Journal of Management*, 19(4), s. 651-663.
- Pallot, J., 1992. Elements of a theoretical framework for public sector accounting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 5(1), s. 38-59.
- Perez, C. C. & Hernandez, A. L., 2007. Latin American public financial reporting: Recent and future development. *Public Administration and Development*, 27(2), s. 139-157.
- Pollanen, R. M., 2005. Performance measurement in municipalities. *International Journal of Public Sector Management*, 18(1), s. 4-24.
- Pollanen, R. M., 2014. Annual performance reporting as accountability mechanism in local government. *International Journal of Business and Public Administration*, 11(2), s. 105-120.
- PWC, 2008. *Granskningsrapport: "Terra-saken" i Rana kommune*, Oslo: PWC.
- Reginato, E., 2010. Accountability perspectives in Italian municipality accounting systems: The gap between regulations and practices. *Public Administration Quarterly*, 34(4), s. 552-590.
- Regjeringen.no, 2016. *Register om betinget godkjenning og kontroll (ROBEK)*. Tilgjengelig fra: <https://www.regjeringen.no/no/tema/kommuner-og-regioner/robek-2/id449305/> (Hentet: 4. mars 2016).
- Rezaee, Z., 2005. Causes, consequences, and deterrence of financial statement fraud. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(3), s. 277-298.
- Riahi-Belkaoui, A., 2004. *Accounting theory*. 5 utg. London: Thomson Learning.
- Riksrevisjonen, 2015. *Riksrevisjonens undersøkelse av kommunenes låneopptak og gjeldsbelastning*. Tilgjengelig fra: <https://www.riksrevisjonen.no/rapporter/Documents/2014-2015/KommunenesLaaneopptakOgGjeldsbelastning.pdf> (Hentet: 5. mai 2016).

- Rosair, M. & Taylor, D. W., 2000. The effects of participating parties, the public, and size on government departments' accountability disclosures in annual reports. *Accounting, Accountability and Performance*, 6(1), s. 77-97.
- Ryan, C., Stanley, T. & Nelson, M., 2002. Accountability disclosure by Queensland local government councils: 1997-1999. *Financial Accountability & Management*, 18(3), s. 261-289.
- Schneider, A. & Samkin, G., 2008. Intellectual capital reporting by the New Zealand local government sector. *Journal of Intellectual Capital*, 9(3), s. 456-486.
- Sinclair, A., 1995. The chameleon of accountability: Forms and discourses. *Accounting, Organizations & Society*, 20(2), s. 219-237.
- Soll, J., 2014. *The reckoning: Financial accountability and the rise and fall of nations*. New York: Basic Books.
- SSB, 2016a. *Folkemengde og befolkningsendringar, 1. januar 2016*. (Internett)  
Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/befolkning/statistikker/folkemengde/aar-per-1-januar/2016-02-19?fane=tabell&sort=nummer&tabell=256001> (Hentet: 4. februar 2016).
- SSB, 2016b. *KOSTRA - SSB*. Tilgjengelig fra: <https://www.ssb.no/offentlig-sektor/kostra> (Hentet: 28. januar 2016).
- Stanley, T., Jennings, N., & Mack, J., 2008. An examination of the content of community financial reports in Queensland local government authorities. *Financial Accountability & Management*, 24(4), s. 411-438.
- Steccolini, I., 2004. Is the annual report an accountability medium? An empirical investigation into Italian local governments. *Financial Accountability & Management*, 20(3), s. 327-350.
- Stewart, J. D., 1984. The role of information in public accountability. i: *Issues in Public Sector Accounting*, redigert av A. Hopwood & C. Tomkins. London: Phillip Allan Publishers Limited, s. 13-34.
- Sticos, n.d. *Om Sticos*. Tilgjengelig fra: <https://www.sticos.no/portal//OmSticos.aspx> (Hentet: 28. januar 2016).
- Sunde, Ø., 2010. *Kommuneregnskapet*. 6. utg. Oslo: NKK Kommunaløkonomisk Forlag.
- Sættem, J. B., 2016. *Slik har kommunenes gjeld eksplodert i det skjulte*. Tilgjengelig fra: <http://www.nrk.no/norge/slik-har-kommunenes-gjeld-eksploiert-i-det-skjulte-1.12744143> (Hentet: 14. januar 2016).
- Tagesson, T. & Eriksson, O., 2011. What do auditors do? Obviously they do not scrutinise the accounting and reporting. *Financial Accountability & Management*, 27(3), s. 272-285.
- Tjora, A., 2012. *Kvalitative forskningsmetoder i praksis*. 2. utg. Oslo: Gyldendal Akademisk.
- van Schaik, F., 2010. Materiality in government auditing. *International Journal on Governmental Financial Management*, 10(2), s. 2-12.

Vermeer, T. E., Styles, A. K. & Patton, T. K., 2012. Do local governments present required disclosures for defined benefit pension plans?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 31(1), s. 44-68.

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

Zimmerman, J. L., 1977. The municipal accounting maze: An analysis of political incentives. *Journal of Accounting Research*, Vol. 15, s. 107-144.

## 10. Vedlegg

### Vedlegg 1: Liste rapporteringselementer finansielle eiendeler

Vedlegget viser rapporteringselementene vi har inkludert i vår KRG-indeks for finansielle eiendeler. Rapporteringsreglene tilknyttet denne listen finnes i kapittel 4.1.1 og 4.1.2.

#### *Finansielle anleggsmidler:*

#### 1. Har kommunen finansielle anleggsmidler?

1.1 Er disse spesifisert etter selskap?

1.2 Er det opplyst om:

1.2.1 Balanseført verdi

1.2.2 Eventuell markedsverdi

1.2.3 Eierandel i hvert selskap

1.3 Er finansielle anleggsmidler balanseført til virkelig verdi?

1.3.1 Er det opplyst hvordan virkelig verdi er fastsatt?

1.3.2 Er det opplyst om anskaffelseskost?

#### *Finansielle omløpsmidler*

#### 2. Har kommunen finansielle omløpsmidler verdsatt til virkelig verdi?

2.1 Er det opplyst om hvordan virkelig verdi er fastsatt?

2.2 Er anskaffelseskost opplyst?

2.3 Fordeling av investeringene på aktivaklasser?

2.4 Virkelig verdi (markedsverdi)

2.5 Periodens resultatførte verdiendringer?

2.6 Balanseført verdi?

2.7 Dersom posten er vesentlig:

2.7.1 Opplyses det om finansiell markedsrisiko

2.7.2 Forankres omløpsmidlene i finansreglementet?

2.8 Har kommunen finansielle derivater?

2.8.1 Er det opplyst om virkelig verdi?

2.8.2 Hvis virkelig verdi ikke kan fastsettes, er det opplyst om dette og begrunnet?

3. Har det vært endringer i avtalevilkår i finansielle eiendeler?
  - 3.1 Er det gitt informasjon om dette i noter?
4. Har det vært sikringsaktivitet på de finansielle eiendelene?
  - 4.1 Er det gitt begrunnelse for sikringsvurderingen?
  - 4.2 Er det i note gitt informasjon om:
    - 4.1.1 Hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonen
    - 4.1.2 Hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen
    - 4.1.3 Varigheten av sikringen
    - 4.1.4 Forankring i kommunens finansreglement
    - 4.1.5 Endringer i avtalevilkår i henhold til KRS nr. 11 punkt 3.6 nr. 3
5. Har de omtalt egen risiko på finansielle eiendeler (ikke bare definert det)?

## **Vedlegg 2: Liste rapporteringselementer gjeld**

Vedlegget viser rapporteringselementene vi har inkludert i vår KRG-indeks for gjeld. Rapporteringsreglene tilknyttet denne listen finnes i kapittel 4.1.3.

### *Generelt*

1. Har kommunen gjeld til samkommuner eller kommunale og fylkeskommunale foretak?
  - 1.1 Angir kommunen det samlede beløp som gjelder krav på eller gjeld til organisasjonene nevnt over i note?
  - 1.2 Om mellomværende er vesentlig eller det har vært betydelige endringer fra året før, gis det da ytterligere opplysninger om dette i note?
2. Har kommunen spesifisert uvanlige og vesentlige gjeldsposter og transaksjoner som er sentrale for å forstå og analysere regnskapet?

### *Langsiktig gjeld:*

3. Opplyses det om:
  - 3.1 Type gjeld?
  - 3.2 Gjenværende løpetid?
  - 3.3 Fordelingen mellom selvfinansierende gjeld (f.eks. kompensasjonsordninger og selvkostområder) og gjeld som finansieres av kommunens frie inntekter?
  - 3.4 Opplyses det om hovedtrekkene i kommunens rentebetingelser?
  - 3.5 Har kommunen rentesikringsinstrumenter på langsiktig gjeld?

Opplyses det om:

    - 3.5.1 Hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonene
    - 3.5.2 Hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen
    - 3.5.3 Varigheten av sikringene
    - 3.5.4 Forankring i kommunens finansreglement
    - 3.5.5 Endringer i avtalevilkår i henhold til nr. 3 ovenfor (for derivater)
4. Har kommunen ekstern lånegjeld i andre kommunale regnskapsenheter som er en del av kommunen som rettssubjekt?
  - 4.1 Er det opplyst om dette i note?
  - 4.2 Hvis kommunen har lånefond, er det da opplyst om forholdet mellom langsiktig gjeld i kommunens årsregnskap og samlet ekstern lånegjeld?

5. Har kommunen opplyst om differansen mellom totalt utgiftsført avdrag i driftsregnskapet og minimumsavdrag etter kommuneloven § 50 nr. 7 a?
  - 5.1 Hvis det har vært endring i beregningsmetoden, er det opplyst om dette?

*Kortsiktig gjeld:*

6. Har kommunen finansiell kortsiktig gjeld verdsatt til virkelig verdi?
  - 6.1 Er det opplyst om hvordan virkelig verdi er fastsatt?
  - 6.2 Er anskaffelseskost opplyst?
  - 6.3 Har kommunen finansielle derivater?
    - 6.3.1 Er det opplyst om virkelig verdi?
    - 6.3.2 Hvis virkelig verdi ikke kan fastsettes, er det opplyst om dette og begrunnet?
7. Har det vært endringer i avtalevilkår i finansielle forpliktelser?
  - 7.1 Er det gitt informasjon om dette i noter?
8. Har kommunen sikringsinstrumenter på kortsiktig gjeld?
  - 8.1 Hvilke finansielle instrument som inngår i sikringsrelasjonene
  - 8.2 Hvilken type risiko som er sikret og formålet med sikringen
  - 8.3 Varigheten av sikringene
  - 8.4 Forankring i kommunens finansreglement
  - 8.5 Endringer i avtalevilkår i henhold til nr. 3 ovenfor (for derivater)



### **Vedlegg 3: Informantbrev**

Vedlegget viser informasjonsskrivet vi sendte respondentene i forkant av intervjuene.

## **Forespørsel om deltakelse i forskningsprosjektet**

### *«Regnskapsrapportering av finansielle eiendeler i norske kraftkommuner»*

#### **Bakgrunn og formål**

Formålet med denne studien er å studere hvordan norske kraftkommuner rapporterer sine finansielle instrumenter med hensyn til behovet for å spesifisere risikoutsatte eiendeler. Prosjektet er en masteroppgave ved Handelshøyskolen i Trondheim (NTNU).

Respondenter forespørres om å delta fordi de er ansvarlige eller deltagende i utarbeiding av regnskapsrapporter i kommunen de er ansatt i, og fordi kommunen deres tilhører et geografisk område vi ønsker å fokusere på.

#### **Hva innebærer deltakelse i studien?**

Deltakelse i studien innebærer å stille til et intervju, ansikt-til-ansikt eller over telefon, med varighet på maksimalt en time. Spørsmålene vil omhandle regnskapsmessige valg tilknyttet rapportering av risikoutsatte finansielle eiendeler, samt gjeld og premieavvik. Data vil registreres ved lydopptak hvis respondentene godtar dette. Hvis ikke, vil data registreres ved digital notering. Videre vil intervjudata studeres i sammenheng med regnskapsrapporter fra kommunene.

#### **Hva skjer med informasjonen om deg?**

Alle personopplysninger vil bli behandlet konfidensielt. De som vil ha tilgang til opplysninger om persondata er studentene, vår veileder og prosjektansvarlig i prosjektet «styring og samarbeid i offentlig sektor». Opptak og notater fra intervju vil lagres på en passordbeskyttet datamaskin som står på låst rom på skoleområdet. Regnskapsinformasjon vil lagres på en annen passordbeskyttet enhet på samme rom. Respondentene vil kodes, og kodingsnøkkel vil lagres på samme enhet som regnskapsrapportene.

Prosjektet skal etter planen avsluttes 26 Mai 2016. Personopplysninger og opptak vil anonymiseres ved avslutning av prosjektet. Studien har fått tildelt forskningsmidler fra prosjektet «Styring og samarbeid i offentlig sektor». Referat fra intervju vil lagres og kan benyttes av veileder, samt prosjektansvarlig, i fremtidige studier.

#### **Frivillig deltakelse**

Det er frivillig å delta i studien, og du kan når som helst trekke ditt samtykke uten å oppgi noen grunn. Dersom du trekker deg, vil alle opplysninger om deg bli anonymisert. Dersom du ønsker å delta eller har spørsmål til studien, ta kontakt med Jens Buhaug Folstad på telefonnr. xxxxxxxx.

Studien er meldt til Personvernombudet for forskning, Norsk samfunnsvitenskapelig datatjeneste AS.

# Samtykke til deltakelse i studien

Jeg har mottatt informasjon om studien, og er villig til å delta

-----

Signatur

Dato/sted

## Vedlegg 4: Intervjuguide

Vedlegget viser intervjuguiden vi benyttet i samtlige intervju.

### Intervjuguide

- 1- Hvor mange deltar i utarbeidelse av årsregnskapet?
- 2- Hva mener du er hovedformålet med årsregnskapet?
- 3- Hvem ønsker dere å formidle regnskapsinformasjonen i årsregnskap til?
  - a. Hvilke brukergrupper anser du som de viktigste? Angi gjerne rangering
  - b. Hvilke antagelser gjør du om brukernes kompetanse/forståelse?
    - i. Hvordan påvirker disse antagelsene hva dere inkluderer av tilleggsinformasjon til årsregnskapet?
- 4- Føler du at det å hensynta brukerne går på bekostning av andre egenskaper til regnskapet? I så fall, hvordan?
- 5- Hvordan rapporterer dere om kommunens finansielle plasseringer?
  - a. Hvis det rapporteres på flere måter, hvordan prioriterer dere mellom rapporteringsoppgaven til de ulike rapportene?
  - b. Hva slags forhold mener dere det er viktigst å gi god tilleggsinformasjon om?
- 6- Hvordan rapporterer dere om kommunens gjeld?
  - a. Hva slags forhold mener dere det er viktigst å gi god tilleggsinformasjon om?
- 7- Hvordan rapporterer dere om kommunes premieavvik?
  - a. Hva slags forhold mener dere det er viktigst å gi god tilleggsinformasjon om?
- 8- Påvirker eventuelt de andre rapporteringsformene (på f.eks. finansielle eiendeler) mengden tilleggsinformasjon i notene i årsregnskapet?
- 9- Når dere utarbeider årsregnskapet, hvilke hensyn og prioriteringer står sentralt?
  - a. Hvordan gjør dette seg gjeldende i form av avveininger mellom ulike hensyn?
- 10- Hva slags prioriteringer/vurderinger styrer hvor mye tilleggsinformasjon dere utarbeider i form av noter i årsregnskapet?
- 11- Hva er sentrale utfordringer dere møter på i utarbeidelsen av årsregnskapet?
- 12- Er det noe dere av ressurshensyn bevisst nedprioriterer ved regnskapsrapportering?
- 13- Hender det andre enn de som deltar i utarbeidelsen av årsregnskapet ytrer ønsker som du må ta hensyn til når du utarbeider årsregnskapet?

## Vedlegg 5: Oversikt nøkkelordsøk

Vedlegget viser de 25 nøkkelordsøkene som ble gjort for å finne relevant litteratur.

Database	Nøkkelord	Treff	Fra år	Andre begrensninger
Oria	Accounting, Disclosure, "public sector"	54	2011	Ikke avisartikler
Oria	disclosure, "financial assets", "public sector"	3		
Oria	"financial reporting", public sector", risk	11		
Oria	"financial reporting", "public sector"	81	2011	Kun fagfellevurderte artikler, emne: "public sector"
Oria	"financial statements", "public sector"	113	2011	
Oria	"Voluntary disclosure", "public sector"	25		
Oria	disclosure "financial risk", accounting	33		Kun fagfellevurderte artikler
Oria	"voluntary disclosure", "financial information"	44	2010	Kun fagfellevurderte artikler
Oria	"local government", "financial assets", disclosure	1		
Scholar	"public sector disclosure"	82		
Oria	compliance, disclos*, standards	27		
Scholar	"reporting in public sector"	117		
Scholar	compliance, disclosure, financial, "annual report" OR "financial statements", "local government" -environmental -environment	840	2011	
Oria	deficien*, "public sector", reporting	20		
Oria	diversity ELLER diverse, "reporting practices"	6		Tittelsøk
Scholar	diversity OR diverse, "reporting practices"	3		
Scholar	extent, compliance, disclosure	5		Tittelsøk
Scholar	voluntary OR mandatory, disclosure, "public sector" OR "Local government"	7		Tittelsøk
Scholar	"risk disclosure" "public sector"	1		Tittelsøk
Scholar	mandatory, financial, disclosure	55		Tittelsøk
Oria	"annual report*", risk, "public sector"	22		
Scholar	"annual report*", "public sector", "financial instruments", disclosure	772	2012	
Scholar	"disclosure quality" OR "Disclosure practices", financial	93		Tittelsøk
Oria	Norway ELLER norwegian OG "Public sector" ELLER "local government"	46		Tittelsøk
	<b>Antall treff</b>	<b>2461</b>		

## Vedlegg 6: Fullstendig liste med overholdelsesprosent per kommune

Vedlegget viser hver enkelt kommunes prosentvise score på KRG-indeksen, fordelt på henholdsvis finansielle eiendeler, gjeld og disse slått sammen.

Kommune	Prosentvis overholdelse finansielle eiendeler	Prosentvis overholdelse gjeld	Prosentvis overholdelse totalt
Modalen	50,00 %	55,56 %	52,38 %
Røyrvik	100,00 %	44,44 %	58,33 %
Røst	100,00 %	20,00 %	38,46 %
Tydal	66,67 %	20,00 %	30,77 %
Torsken	66,67 %	44,44 %	53,33 %
Namsskogan	66,67 %	77,78 %	75,00 %
Åseral	44,44 %	40,00 %	42,86 %
Bykle	100,00 %	55,56 %	69,23 %
Eidfjord	57,14 %	50,00 %	55,00 %
Roan	20,00 %	0,00 %	13,33 %
Moskenes	75,00 %	55,56 %	61,54 %
Ulvik	16,67 %	40,00 %	23,53 %
Gamvik	100,00 %	72,73 %	80,00 %
Bygland	66,67 %	83,33 %	75,00 %
Forsand	83,33 %	77,78 %	80,95 %
Kvænanen	40,00 %	22,22 %	28,57 %
Valle	66,67 %	83,33 %	75,00 %
Fyresdal	100,00 %	0,00 %	37,50 %
Balestrand	100,00 %	40,00 %	53,85 %
Iveland	69,23 %	33,33 %	54,55 %
Lebesby	100,00 %	72,73 %	78,57 %
Flakstad	66,67 %	30,00 %	38,46 %
Rollag	100,00 %	20,00 %	50,00 %
Lierne	60,00 %	11,11 %	28,57 %
Nissedal	100,00 %	40,00 %	62,50 %
Bindal	100,00 %	33,33 %	50,00 %
Hattfjelldal	100,00 %	60,00 %	69,23 %
Hjartdal	100,00 %	0,00 %	37,50 %
Vang	100,00 %	20,00 %	50,00 %
Norddal	21,43 %	27,27 %	24,00 %
Masfjorden	25,00 %	33,33 %	28,57 %
Aurland	20,00 %	60,00 %	36,00 %
Hamarøy	100,00 %	22,22 %	41,67 %
Åmli	40,00 %	0,00 %	14,29 %
Sirdal	92,86 %	66,67 %	82,61 %
Rendalen	100,00 %	40,00 %	53,85 %
Storfjord	80,00 %	11,11 %	35,71 %
Sørfold	40,00 %	0,00 %	14,29 %
Tysfjord	66,67 %	60,00 %	62,50 %

Gildeskål	100,00 %	70,00 %	76,92 %
Holtålen	22,22 %	55,56 %	38,89 %
Lærdal	100,00 %	50,00 %	64,29 %
Snåsa	100,00 %	66,67 %	75,00 %
Vestre Slidre	100,00 %	22,22 %	41,67 %
Kåfjord	33,33 %	11,11 %	16,67 %
Skjåk	60,00 %	0,00 %	30,00 %
Tokke	100,00 %	0,00 %	25,00 %
Marnardal	47,06 %	44,44 %	46,15 %
Hemsedal	100,00 %	33,33 %	55,56 %
Alvdal	66,67 %	33,33 %	44,44 %
Samnanger	64,29 %	66,67 %	65,22 %
Grong	83,33 %	77,78 %	80,00 %
Nore og Uvdal	100,00 %	20,00 %	55,56 %
Verran	100,00 %	77,78 %	83,33 %
Meråker	100,00 %	80,00 %	84,62 %
Rennebu	66,67 %	0,00 %	16,67 %
Gjemnes	57,14 %	20,00 %	47,37 %
Ballangen	100,00 %	40,00 %	62,50 %
Bø (i Nordland)	100,00 %	66,67 %	75,00 %
Vik	100,00 %	72,73 %	78,57 %
Karasjohka-Karasjok	66,67 %	20,00 %	37,50 %
Selje	66,67 %	41,67 %	46,67 %
Hjelmeland	100,00 %	90,00 %	92,31 %
Kautokeino	0,00 %	44,44 %	33,33 %
Seljord	80,00 %	55,56 %	64,29 %
Askvoll	66,67 %	66,67 %	66,67 %
Jølster	66,67 %	20,00 %	37,50 %
Sør-Aurdal	25,00 %	40,00 %	31,82 %
Sør-Fron	75,00 %	30,00 %	42,86 %
Ullensvang	25,00 %	0,00 %	14,29 %
Nes i Akershus	92,31 %	33,33 %	68,18 %
Leksvik	66,67 %	44,44 %	50,00 %
Vågå	100,00 %	54,55 %	64,29 %
Vinje	26,67 %	55,56 %	37,50 %
Våler (hedm)	28,57 %	20,00 %	26,32 %
Fusa	0,00 %	22,22 %	14,29 %
Bremanger	100,00 %	72,73 %	78,57 %
Suldal	58,33 %	66,67 %	61,11 %
Porsanger	66,67 %	0,00 %	16,67 %
Bardu	100,00 %	0,00 %	25,00 %
Selbu	100,00 %	36,36 %	53,33 %
Vaksdal	42,86 %	66,67 %	50,00 %
Etne	66,67 %	44,44 %	50,00 %
Høyanger	83,33 %	22,22 %	46,67 %
Hemne	66,67 %	44,44 %	50,00 %

Sauherad	100,00 %	70,00 %	78,57 %
Åmot	57,14 %	20,00 %	41,67 %
Hol	100,00 %	66,67 %	77,78 %
Hemnes	66,67 %	70,00 %	69,23 %
Gol	66,67 %	16,67 %	33,33 %
Stranda	80,00 %	33,33 %	54,55 %
Bjugn	100,00 %	20,00 %	42,86 %
Ål	80,00 %	42,86 %	58,33 %
Sauda	66,67 %	55,56 %	61,90 %
Nordreisa	100,00 %	55,56 %	66,67 %
Birkenes	57,14 %	40,00 %	50,00 %
Hareid	66,67 %	22,22 %	33,33 %
Luster	60,00 %	60,00 %	60,00 %
Hobøl	100,00 %	40,00 %	53,85 %
Årdal	21,43 %	55,56 %	34,78 %
Froland	66,67 %	33,33 %	41,67 %
Tynset	100,00 %	22,22 %	41,67 %
Røros	22,22 %	40,00 %	28,57 %
Gloppen	40,00 %	0,00 %	20,00 %
Nord-Fron	76,92 %	70,00 %	73,91 %
Søndre Land	92,86 %	60,00 %	79,17 %
Tinn	75,00 %	70,00 %	72,73 %
Kvinesdal	90,91 %	90,91 %	90,91 %
Surnadal	53,33 %	11,11 %	37,50 %
Bø (i Telemark)	100,00 %	66,67 %	76,92 %
Klæbu	100,00 %	20,00 %	50,00 %
Meløy	100,00 %	20,00 %	50,00 %
Nord-Aurdal	100,00 %	66,67 %	76,92 %
Trysil	100,00 %	81,82 %	85,71 %
Svelvik	66,67 %	66,67 %	66,67 %
Nome	100,00 %	33,33 %	55,56 %
Målselv	60,00 %	66,67 %	64,29 %
Nordre land	73,33 %	80,00 %	76,00 %
Odda	21,43 %	0,00 %	13,04 %
Stryn	42,86 %	71,43 %	52,38 %
Sunndal	60,00 %	70,00 %	66,67 %
Rauma	66,67 %	40,00 %	46,15 %
Åsnes	33,33 %	10,00 %	18,75 %
Sogndal	58,33 %	50,00 %	54,55 %
Sykkylven	40,00 %	44,44 %	42,86 %
Osterøy	58,33 %	0,00 %	33,33 %
Kvam Herad	50,00 %	55,56 %	52,38 %
Volda	50,00 %	72,73 %	60,87 %
Flekkefjord	100,00 %	80,00 %	85,71 %
Fauske	83,33 %	50,00 %	68,18 %
Fræna	42,86 %	55,56 %	47,83 %

Sør-Varanger	44,44 %	16,67 %	33,33 %
Ørsta	60,00 %	40,00 %	50,00 %
Kragerø	92,31 %	63,64 %	79,17 %
Vestvågøy	100,00 %	22,22 %	41,67 %
Lenvik	83,33 %	40,00 %	63,64 %
Gjesdal	76,92 %	40,00 %	60,87 %
Orkdal	81,82 %	66,67 %	75,00 %
Strand	100,00 %	40,00 %	53,85 %
Notodden	50,00 %	11,11 %	33,33 %
Førde	83,33 %	50,00 %	68,18 %
Vestre Toten	83,33 %	50,00 %	68,18 %
Kvinnherad	76,92 %	66,67 %	72,73 %
Vefsn	100,00 %	90,91 %	92,86 %
Modum	66,67 %	66,67 %	66,67 %
Vennesla	91,67 %	100,00 %	95,45 %
Voss	66,67 %	22,22 %	33,33 %
Eigersund	100,00 %	27,27 %	42,86 %
Askim	100,00 %	70,00 %	76,92 %
Melhus	77,78 %	77,78 %	77,78 %
Sørumsund	66,67 %	0,00 %	25,00 %
Kongsvinger	60,00 %	44,44 %	50,00 %
Øvre Eiker	69,23 %	33,33 %	54,55 %
Stord	84,62 %	70,00 %	78,26 %
Narvik	83,33 %	54,55 %	64,71 %
Alta	100,00 %	44,44 %	58,33 %
Nes (Buskerud)	66,67 %	66,67 %	66,67 %
Elverum	60,00 %	66,67 %	64,29 %
Grimstad	80,00 %	44,44 %	57,14 %
Eidsvoll	75,00 %	70,00 %	72,73 %
Nedre Eiker	100,00 %	55,56 %	66,67 %
Rana	100,00 %	90,00 %	92,31 %
Kongsberg	100,00 %	20,00 %	42,86 %
Lillehammer	66,67 %	100,00 %	79,17 %
Ringerike	88,89 %	44,44 %	66,67 %
Halden	100,00 %	55,56 %	66,67 %
Haugesund	100,00 %	90,00 %	92,31 %
Tønsberg	100,00 %	80,00 %	84,62 %
Ålesund	75,00 %	50,00 %	63,64 %
Bodø	92,31 %	27,27 %	62,50 %
Skien	60,00 %	50,00 %	56,00 %
Sarpsborg	83,33 %	80,00 %	81,82 %
Trondheim	88,24 %	81,82 %	85,71 %