

Master of Science

Masteroppgave

Kari Bruvoll
Kaja Fjærli Sjøthun

Økonomisk styring
2010

Bruk av Statlige Regnskapsstandarder ved NTNU og HiST

Trondheim, mai 2010



TØH

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Eilivstokkveien 111

Høgskolen i Sør-Trøndelag
Avdeling Trondheim økonomiske høgskole

FORORD

Denne masteroppgaven er avslutningen på et toårig masterstudium innen økonomistyring ved Høgskolen i Sør – Trøndelag, avdeling Trondheim Økonomiske Høgskole. Oppgaven er skrevet våren 2010, og utgjør 30 studiepoeng.

Oppgaven omhandler regnskapsbrukeres oppfattelse av regnskapets kvalitet etter innføring av statlige regnskapsstandarder i universitet og høgskolesektoren. Standardene er utarbeidet av Finansdepartementet i forbindelse med det statlige periodiseringsprosjektet fra 2004. For å besvare problemstillingen har vi gjennomført individuelle intervjuer med ulike regnskapsbrukere i sektoren, og en undersøkelse av ulike dokumenter.

Prosessen med oppgaven har vært spennende og lærerik, og bidratt med ny kunnskap og erfaring. Vi ønsker å rette en spesiell takk til vår veileder Levi Gårseth – Nesbakk for god veiledning og støtte gjennom skriveprosessen. Hans kunnskap og erfaring på fagfeltet har vært inspirerende og til stor hjelp for oss. Videre vil vi takke Kari Nyland, Lars Fallan, Harry Arne Solberg og Inger Johanne Pettersen for nyttige innspill og råd i forbindelse med veiledningsseminarene gjennom hele semesteret. Til sist, men ikke minst, ønsker vi å takke alle de som har stilt opp som intervjuobjekter. Disse har bidratt med erfaringer og innspill, og har dermed hatt stor betydning for oppgavens innhold.

Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

Trondheim, mai 2010.

Kari Bruvoll

Kaja Fjærli Sjøthun

SAMMENDRAG

Ulike regnskapsprinsipper i staten har lenge vært under debatt både nasjonalt og internasjonalt. I 2004 ble det i Norge gjennomført et periodiseringsprosjekt som innebar utprøving av periodiseringsprinsippet i en rekke statlige virksomheter, og i den forbindelse utarbeidet Finansdepartementet statlige regnskapsstandarder knyttet til periodiseringsprinsippet. Sluttrapporten til Senter for Statlig Økonomistyring viste dokumenterte positive effekter og resultater ved bruk av periodiseringsprinsippet i statlige virksomheter. Og disse standardene ble innført av Kunnskapsdepartementet som obligatoriske standarder for institusjonene i universitet og høyskolesektoren.

Målet med denne oppgaven er å identifisere forventninger og erfaringer i forbindelse med bruk av de statlige regnskapsstandardene i sektoren, og videre hvordan disse standardene påvirker regnskapsbrukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet. Med kvalitet mener vi i hovedsak regnskapets forståelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. Vår problemstilling er:

Hvilken betydning har de nye statlige regnskapsstandardene hatt for brukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet?

For å svare på problemstillingen har vi tatt utgangspunkt i normative teorier og disse skal forklare at regnskapet og styringssystemenes funksjon er knyttet til styring og kontroll i organisasjonene. Herunder har vi fokusert på prinsippal – agent teori og betingelsesteori. I tillegg benytter vi kontekstbaserte teorier som er koblet mot vårt case. Hovedfokuset vil her være på de kvalitative egenskaper ved regnskapet. Metodisk har vi benyttet en kvalitativ undersøkelse, med fokus på dybdeintervju og dokumentundersøkelse.

Vår studie indikerer at de ulike brukerne av regnskapet oppfatter regnskapskvaliteten ulikt etter at de statlige regnskapsstandardene ble tatt i bruk. Videre har studien identifisert en rekke betingelsesvariabler som eksisterer i institusjonenes omgivelser. Vi antar at disse variablene har hatt en indirekte effekt på hvordan regnskapskvaliteten blir oppfattet av regnskapsbrukerne.

ABSTRACT

Various accounting principles have been debated both nationally and internationally. In 2004 an accrual accounting project was established to try out accrual accounting in governmental enterprises in Norway. In addition to the accrual accounting project, governmental accounting standards were created according to the accrual accounting principle by the Ministry of Finance. Government Agency for Financial Management's end report showed how use of accrual accounting has had positive results and effects on governmental enterprises. These standards were implemented compulsory for universities and colleges of higher education by the Ministry of Education and Research.

In this thesis we want to identify accounting users' expectations and experience relating to new governmental accounting standards, and how these accounting standards affect the users' understanding of the accounting quality. Qualitative characteristics of accounting are understandability, relevance, reliability and comparability. Our approach to the problem is:

How have the new governmental accounting standards influenced the accounting users' understanding of the accounting quality?

To answer this question, normative theories have been considered and these theories will explain how accounting and control systems can be used within organizations. Hereby, the main theory is principal – agent theory and contingency theory. In addition to normative theories we also use contextual theories related to our case. Hereby, the main theory is the qualitative characteristics of accounting information. Methodically, qualitative methods with interviews and documental studies have been used.

Our study indicate that after implementing the governmental standards accounting users have various understanding to the accounting quality. Our study has also identified several contingent variables which exist in the institutions' environment. We assume that these variables implicate why accounting users view the accounting quality differently.

INNHALDSFORTEGNELSE

Forord	I
Sammendrag	II
Abstract	III
Figurliste.....	VI
Tabelliste	VI
1. Innledning.....	1
1.1 Aktualisering	1
1.2 Problemstilling og avgrensning av oppgaven.....	3
1.2.1 Begrepsavklaring.....	5
1.3 Videre oppbygging av oppgaven	7
2. Teori	8
2.1 Normativ teori.....	8
2.1.1 Prinsipal – Agent teori.....	8
2.1.2 Betingelsesteori	10
2.2 Kontekstbasert teori	14
2.2.1 Regnskapsbegrepet.....	14
2.2.2 Regnskap i privat og offentlig sektor	16
2.2.3 Brukere av regnskapsinformasjon	20
2.2.4 Kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon	21
2.3 Oppsummering Teori.....	25
3. Metode.....	26
3.1 Vitenskapsteori	26
3.2 Valg av undersøkelsesdesign	27
3.3 Metode for datainnsamling	29
3.3.1 Kvalitativ metode	29
3.4 Metodekvalitet	32
3.5 Ethiske retningslinjer	34
4. Bakgrunn og Casebeskrivelse	35
4.1 Bakgrunn	35
4.2 Casebeskrivelse	37
4.2.1 Kunnskapsdepartementet	37
4.2.2 Norges Tekniske og Naturvitenskapelige Universitet.....	38

4.2.3	Høgskolen i Sør – Trøndelag	39
5.	Diskusjon.....	40
5.1	Forventninger.....	40
5.1.1	Regnskapet som kontrollmekanisme.....	40
5.1.2	Betydningen av de nye regnskapsnormene	42
5.1.3	Betingelser, Bruk og Nytte.....	43
5.1.4	Oppsummering	47
5.2	Erfaringer.....	48
5.2.1	Regnskapet som kontrollmekanisme.....	48
5.2.2	Betydningen av de nye regnskapsnormene	50
5.2.3	Betingede variabler og kontekst	55
5.2.4	Bruk og Nytte	60
5.2.5	Oppsummering	70
5.3	Har erfaringene levd opp til Forventningene?.....	72
6.	Avslutning	74
6.1	Konklusjon.....	74
6.2	Forslag til videre forskning.....	77
	Litteraturliste	78
	Vedlegg:	81
	Vedlegg 1: Intervjuguide NTNU og HiST	82
	Vedlegg 2: Intervjuguide Kunnskapsdepartementet	83
	Vedlegg 3 :Veiledningsnotat for behandling av eiendeler ved NTNU	84
	Vedlegg 4: Veiledningsnotat for behandling av eiendeler ved HiST.....	108

FIGURLISTE

<i>FIGUR 2.1: PRINSIPAL - AGENT RELASJON (SIVERBO, 2010)</i>	9
<i>FIGUR 2.2: BETINGET RAMMEVERK (OTLEY, 1980, s. 313)</i>	13
<i>FIGUR 2.3: REGNSKAPETS RAMMEVERK (OLSON & MELLEMLVIK, 1996, s. 11)</i>	14
<i>FIGUR 2.4: KVALITATIVE EGENSKAPER VED REGNSKAPSINFORMASJON (RIAHI-BELKAOUI, 2004, s. 186)</i> . 21	
<i>FIGUR 3.1: ULIKE UNDERSØKELSESOPPLEGG (JACOBSEN, 2005, s. 88)</i>	27
<i>FIGUR 4.1: DET KONGELIGE KUNNSKAPSDEPARTEMENT (KUNNSKAPSDEPARTEMENTET, 2010)</i>	37
<i>FIGUR 4.2: ORGANISASJONSKART NTNU (NTNU, 2010)</i>	38
<i>FIGUR 4.3: ORGANISASJONSKART VED HiST (HiST, 2010)</i>	39
<i>FIGUR 5.1: BETINGELSES Variabler ved NTNU og HiST</i>	56

TABELLISTE

<i>TABELL 3.1: OVERSIKT OVER SEKUNDÆRDATA</i>	30
<i>TABELL 3.2: OVERSIKT OVER RESPONDENTENE</i>	31

1. INNLEDNING

Innledningsvis i dette kapitlet ønsker vi å redegjøre for bakgrunnen for valg av tema for oppgaven, deretter vil vi presentere vår problemstilling og avgrensning av oppgaven. Avslutningsvis kommer en begrepsavklaring og oppgavens videre oppbygging.

1.1 AKTUALISERING

Regnskapsførsel i offentlig sektor er i en rivende utvikling både nasjonalt og internasjonalt. Flere land har konvertert til regnskapsprinsipper tilsvarende de vi kjenner fra privat sektor, med fokus på periodisering av kostnader og inntekter, regnskapsføring av forpliktelser og synliggjøring av realkapital og balanseverdier.

I organisasjonen for økonomisk samarbeid og utvikling, OECD, og det internasjonale pengefondet, IMF, har det også i flere år pågått en diskusjon og vurdering av prinsipper for regnskap i offentlig forvaltning. I Norge finnes også noen eksempler på en slik utvikling. Som en følge av sykehusreformen som ble utarbeidet i 2002 gikk sykehusene over fra å behandle regnskapene i samsvar med de fylkeskommunale regnskapsreglene til å følge regnskapsloven.

I 2001 gikk de fire breddeuniversitetene i Norge, Universitetet i Oslo, Bergen, Trondheim og Tromsø, fra å være bruttobudsjetterte til å bli nettobudsjetterte statlige virksomheter. Bruttobudsjetterte institusjoner gis en bevilgning for investeringer. Videre kan ikke merinntekter utover investeringen brukes uten eksplisitt stortingsvedtak og regnskapet føres etter et modifisert kontantprinsipp. Nettobudsjetterte virksomheter fører regnskapet etter et modifisert periodiseringsprinsipp, hvor for eksempel avskrivninger av investeringer ikke inkluderes. I løpet av 2002 ble de første retningslinjene for føring av periodiserte regnskap i sektoren iverksatt og disse standardene ble deretter innført i de resterende statlige høyskolene og universitetene i Norge.

I 2004 og 2005 ble periodiseringsprosjektet utprøvd, og dette var et statlig pilotprosjekt som innebar aktivering av eiendelene og opprettelse av åpningsbalanse i et utvalg av statlige virksomheter. Prosjektet kom som et resultat av statsbudsjettutvalgets innstilling vedrørende vurdering av føringsprinsipper i statsbudsjettet og statsregnskapet. Denne innstillingen ble fremstilt i "Hva koster det?" fra Norges Offentlige Utredning i 2003. Bakgrunnen for denne utredningen er at staten tidligere baserte seg på et lett håndterlig regnskapsprinsipp i statlig regnskapsføring, der inn- og utbetalinger budsjetteres og føres det året de innbetales og

utbetales, jfr. kontantprinsippet. Innstillingen fokuserte på vurderingen av kostnader og å nytte forbundet med en felles rapporteringsmal for statlige virksomheter med bruk av periodiseringsprinsippet med utgangspunkt i regnskapslovens regler. I regnskapsloven er det fokus på periodisering av kostnader og inntekter, samt fremstilling av realkapital og balanseverdier.

Periodiseringsprosjektet fikk senere navnet ”Program for virksomhetsstyring med periodiserte regnskap”, og var en videreføring av det arbeidet Finansdepartementet ledet fra 2004 til 2006. I den perioden ble det utviklet flere statlige regnskapsstandarder som i hovedsak har fått positive evalueringer. Blant annet betraktes regnskapet som mer presist og relevant enn et kontantbasert virksomhetsregnskap, og synliggjør bedre hva Stortingets bevilgning blir brukt til. Fra og med juni 2006 ble ansvaret for å videreføre utprøvingen overført til Senter for Statlig Økonomistyring. Ansvaret for å fastsette nye standarder og vedta endringer i eksisterende standarder ligger fortsatt hos Finansdepartementet. Flere interessante studier har hatt fokus på bruk av periodiseringsprinsippet i statlig forvaltning i Norge, deriblant Gårseth – Nesbakks studie fra 2007. Denne doktoravhandlingen tok utgangspunkt i å forklare og analysere periodiseringsprosjektet fra 2004 til 2006 på sentralt nivå i Norge, med fokus på hvordan brukerne og institusjonene ble involvert i prosessen i forbindelse med endring av regnskapsprinsipp.

I 2009 ble en samlet oppsummering av prosjektet og videre utarbeidelse av regnskapsfunksjonen i statsforvaltningen fremmet i en sluttrapport fra Senter for Statlig Økonomistyring. I følge sluttrapporten til Senter for Statlig Økonomistyring (2009) gir regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet bedre informasjonsgrunnlag for styring av statlige virksomheter, mer sammenlignbar kostnadsinformasjon og bedre oversikt over statens eiendeler. På grunnlag av denne utredningen foreslo Finansdepartementet at de statlige regnskapsstandardene som ble utarbeidet i forbindelse med prosjektet skulle innføres som anbefalte men ikke obligatoriske standarder.

Selv om standardene kun var anbefalte regnskapsstandarder, bestemte Kunnskapsdepartementet at disse skulle være obligatoriske for statlige universiteter og høyskoler i Norge. Dermed måtte norske universiteter og høyskoler aktivere eiendelene og behandle regnskapet etter statlige regnskapsstandarder, henholdsvis fra 1.1.2007 og 1.1.2008.

Kravet om opprettelse av åpningsbalanse for norske universiteter og høyskoler kan oppfattes som en videre bevegelse mot norsk regnskapslov for universitet og høyskolesektoren, og det innebærer bruk av prinsipper som er tilnærmet lik de i privat sektor. Behandling av eiendelene i henhold til statlige regnskapsstandarder og periodiseringsprinsippet har som hensikt å øke statens styringsinformasjon og bedre måle effektiviteten i sektoren. Imidlertid kan det være vanskelig å måle effektivitet i offentlig sektor da den stort sett består av tjenesteytende institusjoner og virksomheter.

I statsbudsjettet for 2010 legges det opp til å innføre en standard kontoplan som en frivillig ordning fra 1.1.2011, med sikte på obligatorisk innføring i 2014. Dette innebærer at fra og med 2014 må alle statlige virksomheter benytte de nye statlige regnskapsstandardene i henhold til periodiseringsprinsippet.

1.2 PROBLEMSTILLING OG AVGRENSNING AV OPPGAVEN

Vårt hovedfokus i oppgaven vil være knyttet til hvordan de nye regnskapsstandardene påvirker brukernes oppfattelse av regnskapet. Institusjonene i sektoren har tidligere delvis periodisert kostnadene, men overgangen til full periodisering omhandler blant annet synliggjøring av kostnadene og verdifastsettelse av eiendelene. En viktig faktor i denne sammenhengen vil være at de statlige regnskapsstandardene bygger på norsk regnskapslov som i hovedsak benyttes av private bedrifter.

Tidligere forskning har beskrevet og analysert periodiseringsprinsippet på sentralt nivå i Norge, og videre bidratt til innsikt i regnskapsendringer. Doktoravhandlingen gjennomført av Gårseth-Nesbakk (2007) fokuserte på hvilke endringer som er gjort i regnskapssystemet, hvordan endringene ble introdusert og implementert, og hvordan institusjonene og brukere ble involvert i prosessen. En annen relevant undersøkelse er utført av Van Nguyen (2008), og den studien ser på hvorvidt to ulike offentlige institusjoner etterspør samme type regnskapsinformasjon etter implementering av nye regnskapsstandarder.

Vår oppgave tar et steg videre fra prosjektet ved å ta utgangspunkt i situasjonen etter innføring av de statlige regnskapsstandardene ved to institusjoner som ikke deltok i prosjektet. Vår oppgave har fokus på brukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet etter innføring av de nye statlige regnskapsstandardene. Derfor gir dette muligheten til å studere noe det antageligvis er forsket lite på tidligere.

Vi mener dette danner grunnlag for en spennende undersøkelse med tanke på at de nye statlige regnskapsstandardene, som innebærer aktivering av eiendelene og opprettelse av åpningsbalansen, er en videreføring av nettobudsjetteringen som ble innført i 2001. I tillegg er det interessant å undersøke hvordan statlige regnskapsstandarder, som i utgangspunktet er utformet på grunnlag av regnskapsloven, oppfattes av regnskapsbrukerne i offentlig sektor.

Vi anser det som for tidlig i prosessen å kunne undersøke regnskapsstandardenes faktiske hensiktsmessighet i forbindelse med bruk av regnskapsinformasjon, fordi vi antar at det i forbindelse med en slik prosess vil ta tid før det endelige resultatet kan synliggjøres. Derfor ønsker vi å undersøke hvordan brukerne oppfatter kvaliteten på regnskapet i forbindelse med bruk av de statlige regnskapsstandardene.

Vår problemstilling blir da som følger:

Hvilken betydning har de nye statlige regnskapsstandardene hatt for brukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet?

Vi har videre utviklet følgende forskningsspørsmål:

- Hvilke forventninger hadde brukerne?
- Hvilke erfaringer har brukerne opplevd?
- Har erfaringene levd opp til forventningene?

I oppgaven ønsker vi å fokusere på to institusjoner innenfor universitets- og høgskolesektoren, Norges Tekniske og Naturvitenskapelige Universitet og Høgskolen i Sør Trøndelag, som brukere av regnskapet. I tillegg ønsker vi å inkludere en annen viktig bruker av regnskapet i vårt utvalg, Kunnskapsdepartementet, for å avdekke informasjon om statens forventninger og erfaringer knyttet til aktivering av eiendelene og bruk av statlige regnskapsstandarder.

1.2.1 BEGREPSAVKLARING

Kontantprinsippet

Prinsippet legger til grunn at transaksjoner skal registreres i regnskapet når kontanter strømmer til eller fra konto (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Videre forklarer Mellemvik et. al (2010) at regnskapsføringen avgjøres av tidspunktet for belastning av bankkonto, og dersom det ikke har skjedd en faktisk bevegelse på bankkonto skal ingenting regnskapsføres.

Bruttobudsjettering

Etter bruttoprinsippet må det treffes separate budsjettvedtak for virksomhetenes utgifts- og inntektside. Dermed fås ingen samlet fremstilling av budsjett- og regnskapstallene, og heller ingen tradisjonell resultatberegning. Bruttobudsjettering innebærer en redusert styringsfrihet med tanke på at bruttobudsjetterte virksomheter ikke kan beholde inntekter over budsjettert nivå. I tillegg har de liten frihet i forhold til selv å velge hvilke poster de skal bruke bevilgningene på (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Nettobudsjettering

Nettobudsjetterte statlige virksomheter omtales som statlige forvaltningsorganer med særskilte fullmakter. Som nettobudsjettert forholder en virksomhet seg kun til en nettobevilgning, og dette innebærer i praksis at forventede inntekter er trukket fra forventede utgifter, slik at man budsjetterer kun med forventet nettoutgift for den aktuelle budsjett- eller regnskapsenheten. Styringsmessig betyr dette at nettobudsjetterte virksomheter får årets resultat overført til neste budsjettår, disponerer inntektene fritt og at de selv kan velge å bruke bevilgningen på ulike poster (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Periodiseringsprinsippet

Bruk av periodiseringsprinsippet innebærer regnskapsføring etter de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven, slik at hendelser og transaksjoner regnskapsføres når de finner sted og ikke bare når det har oppstått en bevegelse på bankkonto. Regnskapsmessig innebærer dette at en inntekt føres i den perioden hvor inntekten ble opptjent, mens en utgift føres i samme periode som den inntekt den har bidratt til (NOU, 2003;06).

Statlige Regnskapsstandarder (SRS)

Mellemvik et. al (2010) forklarer at de anbefalte statlige regnskapsstandardene gjelder for føring og presentasjon av virksomhetsregnskapet til den enkelte virksomhet i henhold til periodiseringsprinsippet. Formålet med de statlige regnskapsstandardene er å legge til rette for

et mer omfattende og standardisert informasjonsgrunnlag for styring i statlige virksomheter. Informasjonen skal derfor kunne brukes i virksomhetens interne styring og i departementenes styring av underliggende virksomhet.

Regnskapsbruker

Regnskapsbrukere er alle de personer som har ansvaret for regnskapsføringen i virksomhetene, ansatte i virksomheten, eller virksomhetslederne som tar beslutninger ut i fra regnskapet (Riahi-Belkaoui, 2004). I tillegg kan regnskapsbrukere være eksterne instanser, for eksempel som investorer og kreditorer som på en eller annen måte benytter seg av regnskapsinformasjonen, samt staten som en interessent i form av reguleringer og bevilgninger som kan påvirke regnskapet (Young, 2006).

1.3 VIDERE OPPBYGGING AV OPPGAVEN

Opgaven vil videre bli oppbygd etter nedenstående oppstilling.

Kapittel 2 Teori

I kapittel 2 presenteres det teoretiske rammeverket som benyttes i undersøkelsen for å besvare problemstillingen. Det teoretiske rammeverket inneholder normative teorier og kontekstbaserte teorier. Innen normative teorier betraktes prinsippal – agentteori og betingelsesteori. Innenfor kontekstbasert teori presenteres regnskapets rammeverk, regnskapsprinsipper innen privat og offentlig kontekst, teori om regnskapsbrukere og til slutt teori om regnskapets kvalitative egenskaper.

Kapittel 3 Metode

Etter en presentasjon av det teoretiske rammeverket vil vi redegjøre for vår fremgangsmåte for å besvare oppgavens problemstilling. Metodekapitlet vil først forklare hvilken vitenskapelig forskningstilnærming vi som forskere har ved gjennomføring av undersøkelsen, og deretter hvordan dette påvirker problemstillingens utforming. Videre presenteres valg av undersøkelsesdesign, metode for datainnsamling, refleksjoner om metodekvalitet og til slutt etiske retningslinjer.

Kapittel 4 Bakgrunn og kontekst

Kapittel 4 forklarer bakgrunnen for Kunnskapsdepartementets krav om aktivering og behandling av eiendelene, og dette presenteres for å gi leseren en bedre forståelse av fenomenet før diskusjonskapitlet. I tillegg vil det presenteres informasjon om studiens undersøkelsesobjekter i forbindelse med organisasjonsstruktur og oppbygging, og innholdet i dette kapitlet blir brukt videre i diskusjonen.

Kapittel 5 Diskusjon

Her diskuteres undersøkelsens funn og disse analyseres i lys av det teoretiske rammeverket som ble presentert i kapittel 2.

Kapittel 6 Avslutning

Innunder dette kapitlet vil problemstillingen og forskningsspørsmålene besvares. Tilslutt fremlegges ideer til videre forskning.

2. TEORI

I denne delen av avhandlingen presenteres det teoretiske rammeverk som skal bidra med forståelse for de empiriske funn, og som skal bidra med å besvare problemstillingen. Både normative teorier og kontekstbaserte teorier blir presentert.

På grunn av Kunnskapsdepartementets krav om aktivering av eiendeler og opprettelse av åpningsbalanse i universitet og høyskolesektoren, ønsker vi å belyse forholdet mellom Kunnskapsdepartementet, NTNU og HiST ut ifra prinsipal – agentteori. Regnskapene til institusjonene vil dermed ha en avgjørende rolle i dette forholdet i form av at regnskapet kan fungere som en kontrollmekanisme, hvor Kunnskapsdepartementet som prinsipal har muligheten til å overvåke institusjonene som agenter. Videre er betingelsesteori en viktig faktor i forbindelse med regnskap. Her illustreres viktigheten med å forstå kontekst i forbindelse med bruk av regnskap. På grunn av formålet med undersøkelsen ønsker vi å trekke inn kontekstbaserte teorier som innebærer en presentasjon av ulike regnskapsnormer, praksis og bruk, og dermed også illustrere de ulike regnskapsnormene som eksisterer innenfor privat og offentlig sektor. Til slutt er det relevant å trekke inn de kvalitative egenskapene som er nødvendig for å gjøre regnskapsinformasjonen nyttig for brukerne av regnskapet.

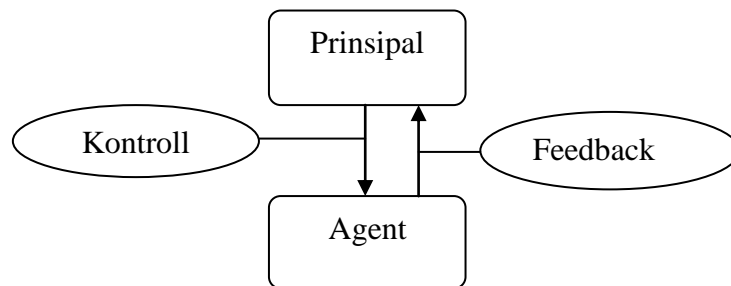
2.1 NORMATIV TEORI

De normative teoriene er benyttet for å vise at regnskapets og styringssystemenes funksjon er knyttet til beslutning og kontroll i organisasjonene (Mauland & Mellempvik, 2004). Hovedfokuset til de normative teoriene er at regnskapet og styringssystemet skal sikre tilgang på informasjon for å redusere usikkerhet i forbindelse med beslutninger og kontroll.

2.1.1 PRINSIPAL – AGENT TEORI

Dette teoretiske rammeverket gir et bilde av hvilken rasjonalitet eller fornuftsmessig tankegang som ligger til grunn for de konkrete tiltakene som blir gjort i samfunnet, og viser hvilke forutsetninger som må være oppfylt for at de skal fungere (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005). Teorien fokuserer spesielt på styringsproblemer mellom prinsipal og agent. Prinsipalen kan være lederen av en virksomhet og agenten blir da en underordnet ansatt i samme virksomhet. På samme måte kan et departement være prinsipalen og en underliggende etat kan være agenten. Det sentrale innenfor prinsipal – agent teori er at prinsipalen er avhengig av handlingene til agenten for å oppnå egne mål. Agentrelasjoner er definert som en kontrakt hvor en eller flere personer, prinsipalen, tilsetter en annen person, agenten, til å

utføre en eller flere tjenester på prinsipalens vegne, og dette innebærer delegering av beslutningsmyndighet til agenten (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005).



Figur 2.1: Prinsipal - agent relasjon (Siverbo, 2010)

Modellen over viser at prinsipalen er overordnet agenten, og at prinsipalen må innføre kontrollmekanismer for å sikre at agenten følger de retningslinjer som er gitt. På samme måte må agenten rapportere opp til prinsipalen i forhold til det arbeidet den utøver på prinsipalens vegne.

I denne sammenhengen oppstår spørsmålet om hvordan prinsipalen skal sikre at agenten utøver en atferd som er i samsvar med prinsipalens interesser, og dermed hindre at agenten handler opportunistisk. Opportunistisk atferd betyr at agenten utnytter den friheten som ligger i eget handlingsrom til i det skulte å arbeide mot mål som ikke er avklart med prinsipalen (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005). Dette illustrerer noen av hovedårsakene til at agentrelasjoner er problematiske ved at det eksisterer ulik målstruktur og asymmetrisk informasjon mellom prinsipal og agent, og dette muliggjør opportunistisk atferd. Prinsipal – agent teori forutsetter at opportunistisk atferd kan forekomme. Denne atferden kan innebære at de personlige mål som agenten har, prioriteres urimelig høyt i forhold til prinsipalens overordnede mål.

Regnskap kan forstås ut fra et prinsipal – agent forhold (Mellempvik & Bourmistrov, 2002). Regnskapet kan i denne sammenhengen benyttes som en kontrollmekanisme som skal sikre at agenten handler ut i fra prinsipalens interesser, og agentens atferd kan sikres gjennom en måling av prestasjoner. Prestasjonsmålinger har lang tradisjon innenfor offentlig styring og ledelse (Johnsen Å. , 2005). Videre forklarer Johnsen Å. (2005) at effektivitet er en indikator som skal måle prestasjonene og disse skal benyttes for å øke rasjonell beslutningstaking innenfor den administrative og politiske prosessen.

Det kan videre diskuteres hvordan prestasjoner innenfor offentlig tjenester og politikk kan måles. Johnsen Å. (2005) forklarer at prestasjonsmålinger er analoge til kostnad – nytte analyser. Dersom prestasjonsindikatorerne gir informasjonsverdi til brukerne som overstiger kostnadene ved utvikling og bruk, bør virksomheten innarbeide en strategi for prestasjonsmålinger. Dersom de implementeres fremkommer informasjonen gjennom statistikk, budsjetter og årsrapporter. Hovedårsaken til at prestasjonsmålinger benyttes innenfor offentlig sektor er for å øke kontroll og ansvarplikten over de tjenestene som ytes og for å redusere usikkerhet og informasjonsasymmetri (Johnsen Å. , 2005). Videre vil prestasjonsmålinger redusere muligheten for at agenten handler opportunistisk.

Bruk av prestasjonsmålinger har også en kostnadsside, og disse kalles agentkostnader (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005). Videre defineres agentkostnadene som alle kontroll – og styringsrutiner som blir etablert for å unngå at agenten utøver en atferd som ikke er forenelig med prinsipalens mål. Hensikten med styringskostnadene er at de skal redusere resttapet, og styringen bør økes inntil marginale styringskostnader er lik marginalt resttap (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005). Selv om kontroll gjennom bruk av prestasjonsmålinger vil medføre økte kostnader, reduserer dette muligheten for opportunistisk atferd og dermed vil en unngå at virksomhetens måloppnåelse blir redusert.

2.1.2 BETINGELSESTEORI

Betingelsesteori bygger på antakelsen om at det ikke finnes et universalt hensiktsmessig økonomistyringssystem som passer for alle organisasjoner under alle omstendigheter (Otley, 1980). I stedet vil økonomistyringssystemene avhenge av ulike faktorer og spesifikke omstendigheter rundt organisasjonene.

Hovedessensen i betingelsesteori-paradigmet er at organisatorisk effektivitet kommer av å tilpasse egenskapene til organisasjonen, for eksempel struktur, til de omstendighetene som reflekterer situasjonen til organisasjonen (Donaldson, 2001). Disse omstendighetene inkluderer for eksempel omgivelsene, organisasjonens størrelse og organisasjonens strategi. Da en tilpasning til disse omstendighetene vil føre til forbedrede prestasjoner, vil stort sett alle organisasjoner søke denne tilpasningen. Ved endringer i omgivelsene vil organisasjoner adoptere nye organisatoriske egenskaper som passer de nye omstendighetene. Slik er organisasjoner formet av sine omgivelser fordi de må tilpasse seg dem for å unngå reduserte prestasjoner og yteevne.

Konsepter som teknologi, organisasjonsstruktur og omgivelser har ofte forklart hvorfor styringssystemer er ulike innenfor forskjellige kontekster. Organisasjoner må tilpasse sine styringssystemer og metoder i forhold til nettopp disse konseptene. Skillet mellom ulike produksjonsteknologier vil ha betydning for hvilket styrings – og regnskapssystem som benyttes. Det samme gjelder om organisasjonen har en hierarkisk oppbygging eller ikke, og hvorvidt organisasjonen befinner seg innenfor stabile eller ustabile omgivelser. Dette betyr at det ikke eksisterer kun én måte å utforme et økonomistyringssystem på, men at systemets utforming avhenger av situasjonsbestemte faktorer som størrelse, struktur og omgivelser (Otley, 1980).

Betingelsesbasert forskning har hatt en lang tradisjon innenfor studier av økonomistyringssystemer (Chenhall, 2003). Forskere har forsøkt å forklare effektiviteten til økonomistyringssystemer ved å studere de utformingene som er best tilpasset egenskapene ved virksomhetens omgivelser. I følge Chenhall (2003) kan resultatene av økonomistyringssystemene deles inn i resultater relatert til bruken eller nytten av systemet, atferdsmessige og organisatoriske resultater. Det er videre en indirekte kobling mellom disse resultatene. Dersom økonomistyringssystemet oppfattes som nyttig, er det nærliggende å tro at det vil brukes og bidra til tilfredshet blant individene som antagelig da kan utføre sine arbeidsoppgaver med økt og bedre informasjon. Som en konsekvens vil disse individene ta bedre beslutninger og på en mer effektiv måte oppnå organisasjonens overordnede mål (Chenhall, 2003). Chenhall (2003) har videre identifisert en rekke variabler som antas å påvirke økonomistyringssystemets effektivitet. Disse er teknologi, størrelse, struktur, strategi og kultur. Videre vil variablene struktur og teknologi forklares.

Teknologi refererer til hvordan organisasjonens arbeidsprosesser gjennomføres. Dette inkluderer maskiner og verktøy, materiell, mennesker, programvare og kunnskap. Organisasjonsstruktur omhandler derimot de formelle spesifikasjoner av ulike roller for organisasjonsmedlemmene, eller arbeidsoppgaver for ulike grupper, for å sikre at organisasjonens aktiviteter blir gjennomført. Strukturelle tilpasninger påvirker effektiviteten til arbeidet, motivasjonene til individene, informasjonsflyten og kontrollsystemet. Dette kan bidra til å forme organisasjonens fremtid.

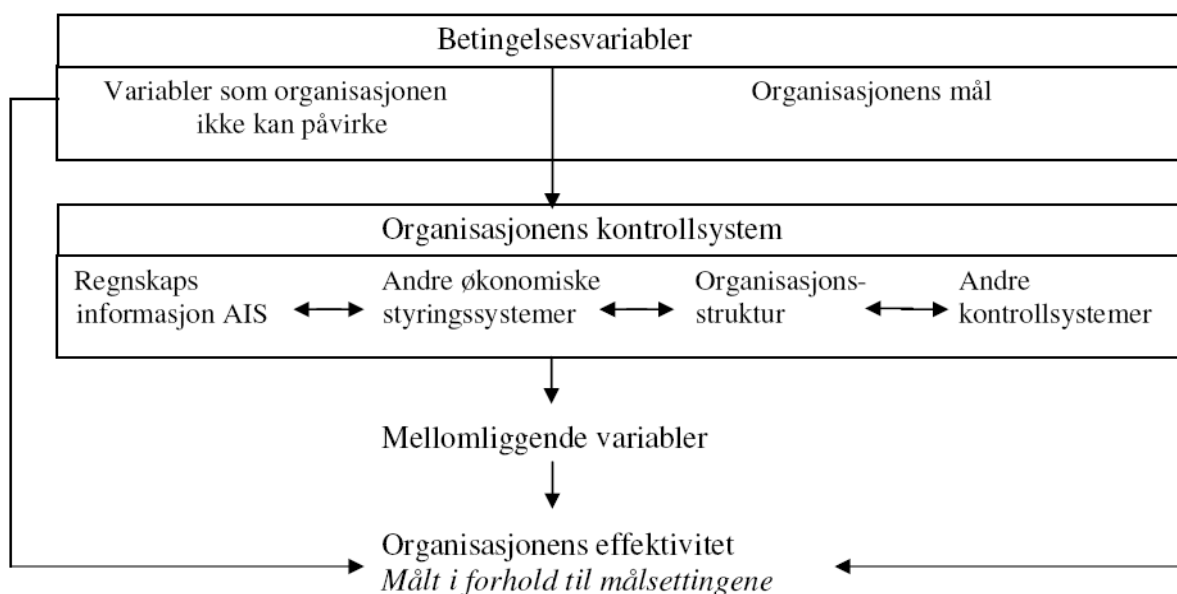
Struktur kan innebære i hvor stor grad organisasjonen er differensiert og integrert (Chenhall, 2003). Differensiert referer til hvorvidt underenhetene tilsynelatende fungerer som egne enheter, mens integrasjon omhandler hvorvidt enhetene arbeider mot organisasjonens

overordnede mål. Sentralisering og desentralisering er også strukturelle mekanismer som gjennom forskning er benyttet innenfor betingelsesteori, og kan derfor spille en avgjørende rolle i forbindelse med valg av økonomistyringssystem (Chenhall, 2003). I avsnittet ovenfor ble teknologi som en viktig betingelsesvariabel nevnt. Chenhall (2003) forklarer at kombinasjonen mellom teknologi og struktur er svært viktig, da forskning viser at en innføring av ny teknologi krever reformulering av roller og struktur, og dette kan føre til dårligere resultat. Dermed er det tydelig at sosialtekniske tilnærminger er nødvendige for å øke organisatorisk prestasjon. Ved innføring av ny teknologi kan det være viktig med en tilpasning i forhold til den strukturen virksomheten har, slik at den nye teknologien på best mulig måte tilpasses organisasjonen, menneskene og rollefordelingen som eksisterer. Disse observasjonene er viktig i forbindelse med mange nylig strukturelle innovasjoner, slik som arbeidsbaserte team som forsøker å utnytte utviklingen i teknologien med effektiv blanding av passende kompetanse og motivasjonen for teamarbeid.

Videre forklarer Chenhall (2003) at desentraliserte organisasjoner ofte er preget av at økonomistyringssystemet er integrert og aggregert. Dette kan sees på som at økonomistyringssystemet preger hele organisasjonen, og at informasjonen det medfører blir integrert på de fleste nivå i organisasjonen.

I følge betingelsesteori må organisasjoner og regnskapet forstås ut fra organisasjonens kontekst. Som et resultat av dette har flere teoretikere forsøkt å utforme et rammeverk for regnskapsinformasjonssystem gjennom ulike studier (Otley, 1980). Slike rammeverk tar hensyn til de spesifikke behovene til organisasjoner ved at det bygger på litteratur om organisasjonsteori, ledelsespolitikk og regnskap for å identifisere variabler som er kritiske for organisatorisk atferd. Felles for disse studiene er at de har konkludert med at teknologi og omgivelser er viktige faktorer som vil påvirke utformingen av regnskapssystemer.

I følge Otley (1980) er det flere faktorer som avgjør hvordan et passende regnskapssystem bør utformes, men i hovedsak er systemet påvirket av hva organisasjonen ønsker, samt andre upåvirkelige variabler som eksisterer i omgivelsene. En annen viktig faktor er at hva som avgjør effektiv organisatorisk utførelse, bestemmes i hovedsak av målene til selve organisasjonen og ikke en ekstern fastsatt standard. Nedenstående figur 2.2 illustrerer en modell for et betinget rammeverk.



Figur 2.2: Betinget rammeverk (Otley, 1980, s. 313)

Modellen illustrerer hvordan både betingelsesvariabler, kontrollerbare variabler, hvilken type regnskapsinformasjonssystem og andre økonomistyringssystemer vil påvirke organisasjonens prestasjoner og effektivitet. Organisasjoner er derfor ifølge betingelsesteorien formet av sine omgivelser (Otley, 1980).

Otley (1980) skiller mellom betingede og kontrollerbare variabler. Her anses de betingede variablene som utenfor organisasjonens kontroll, selv om det erkjennes at organisasjoner kan forsøke å påvirke visse eksogene variabler. De kontrollerbare variablene er ikke antatt som en del av de betingede variablene, men er avgjørende for hvilket regnskapssystem og andre kontrollsystemer som velges.

Betingelsesteori innenfor økonomistyring har fått bred oppmerksomhet gjennom sitt forsøk på å forklare observasjonen av mange ulike økonomistyringssystemer på organisasjonsfeltet (Otley, 1980). Allikevel har denne teorien noen svakheter. Blant annet kan det ofte være vanskelig å identifisere de riktige variablene, samtidig som det er bevist at mange bedrifter har hatt problemer med å tydeliggjøre organisatorisk effektivitet. Til slutt kan det ofte være vanskelig å vite hvilke variabler som direkte kan kobles opp mot organisasjonens effektivitet (Otley, 1980).

2.2 KONTEKSTBASERT TEORI

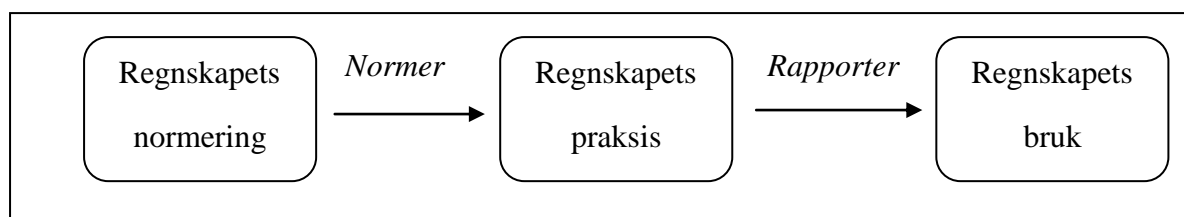
I det påfølgende presenteres teori som er knyttet til oppgavens formål og case. Denne inneholder teori som er tilpasset regnskap og økonomistyring i offentlig sektor.

2.2.1 REGNSKAPSBEGREPET

Regnskapsføring er en teknikk for å registrere, klassifisere og summere forhold som er av finansiell karakter for en virksomhet over en periode. Det er også en prosess for å identifisere, måle og kommunisere økonomisk informasjon for virksomheten. Regnskapet kan derfor betraktes som en servicefunksjon, da det gir kvantitativ informasjon for økonomiske beslutninger til brukerne av regnskapet (Riahi-Belkaoui, 2004).

Videre forklarer Riahi – Belkaoui (2004) at formålet med regnskap er å gi informasjon om resultatutvikling, grunnlag for beslutninger og økt kontroll. Regnskapet skal i tillegg gi informasjon om virksomhetens ressurser og de krav ressursene medfører (Young, 2006). Hovedfunksjonen til regnskapet er derfor å gi finansiell informasjon til brukerne.

Et regnskap omhandler ikke bare å registrere, måle, vurdere og rapportere fra virksomheten, men inkluderer også aspekter som normering og anvendelse. Dette illustreres i nedenstående figur 2.3 som viser at regnskapets normering har betydning for regnskapets praksis og deretter regnskapets bruk.



Figur 2.3: Regnskapets rammeverk (Olson & Mellempvik, 1996, s. 11)

Regnskapets normering

Normdannelse er viktig for å kunne opprettholde homogene regnskap i en kontekst. Normene definerer grensene for regnskap, for eksempel regnskapsloven, og normsystemet inneholder også den instans som kontrollerer regnskapet, altså revisor (Olson & Mellempvik, 1996). Bakgrunnen for normering av regnskapet er å opprettholde troverdigheten og kvaliteten til regnskapet (Mellempvik & Bourmistrov, 2002).

Normer gir retningslinjer for hvordan regnskapet skal gjennomføres i praksis gjennom ulike prinsipper og metoder. Prinsipper og metoder betraktes som normdanning i et eksternt

system, men det eksisterer også egne normdannelser innen hver organisasjon. Lokale eller interne normsystem skaper lokale normer, men de lokale må eksistere innenfor de eksterne normrammene (Olson & Mellemvik, 1996).

Regnskapets praksis

Begrensningene for regnskapspraksisen i en organisasjon er formet av normene, og regnskapspraksis omhandler det arbeidet som skjer i organisasjoner ved utarbeidelsen av regnskapet (Mellemvik & Bourmistrov, 2002). Regnskapspraksis kan utøves av to brukergrupper (Gårseth – Nesbakk, 2007). Den ene omhandler regnskapsenheten og regnskapsmedarbeiderne. Denne gruppen utfører ulike aktiviteter som registrering, måling, vurdering og kommunikasjon. Registrering består av daglig bokføring, måling innebærer kalkulering av inntekter og kostnader, mens vurdering omhandler skjønsmessige vurderinger i forhold til avskrivninger og tap på fordringer. Til slutt kan kommunikasjon sees på som interaksjon mellom regnskapsnormer og regnskapspraksis, samt mellom regnskapspraksis og brukerne av regnskapsinformasjonen. Den andre gruppen består av revisor og ulike interessegrupper som inngår i regnskapsprofesjonen.

Regnskapets praksis blir påvirket av den organisatoriske konteksten, som kulturelle og strukturelle prosesser i organisasjonen. I tillegg vil normene tolkes av praktikerne på ulike måter ettersom det eksisterer grad av manøvreringsfrihet i forhold til vurdering av enkelte transaksjoner (Olson & Mellemvik, 1996). Bruk av periodisering i regnskapet i forhold til kontantprinsippet kan derfor gi økte muligheter for skjønsmessige vurderinger i regnskapsrapporteringen (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Ved en overgang til periodisering vil derfor normene påvirke regnskapspraksisen ved at nye normer for registrering og rapportering innføres i organisasjonen (Mellemvik & Bourmistrov, 2002).

Regnskapets bruk

Regnskapsnormene styrer regnskapspraksisen og derav dannes regnskapsrapportene. Disse regnskapsrapportene skal deretter benyttes for økonomistyring (Mellemvik & Bourmistrov, 2002). Rapportene kan anvendes for å redusere usikkerhet i beslutningssituasjoner og for kontroll (Gårseth – Nesbakk 2007). I tillegg kan rapportene benyttes i et forsøk på å oppnå legitimitet i samfunnet, ved å gi et bilde av virksomheten (Riahi-Belkaoui, 2004).

Bruken kan skje på ulike måter og av ulike grupper av brukere (Olson & Mellemvik, 1996). Mellemvik og Bourmistrov (2002) forklarer at en endring i regnskapsprinsipp vil ha påvirkning på brukernes krav til regnskapet og deres kvalitative egenskaper i forhold til

regnskap. Dette er viktig for å vurdere konsekvenser av bruken av informasjonen som regnskapet gir.

2.2.2 REGNSKAP I PRIVAT OG OFFENTLIG SEKTOR

Det er vanskelig å hevde at det kun finnes én modell for hvordan regnskapet skal utarbeides. Standardene for rapportering bør tilpasses den organisasjonen som skal rapportere og de brukerne som skal benytte seg av den informasjonen som regnskapet bidrar med (Mauland & Mellemvik, 1998). Dermed vil det være svært naturlig at regnskapene innenfor privat og offentlig sektor er ulike. Mauland og Mellemvik (1998) forklarer at regnskapene i offentlig sektor er særegne av en rekke grunner. Blant annet er den finansielle strukturen i organisasjonene i offentlig sektor forskjellig fra det som er typisk for organisasjoner i privat sektor. Målene for organisasjoner i offentlig sektor er også i hovedsak knyttet til velferdsmaksimering heller enn overskuddsmaksimering. Følgelig er det behov for en annen type regnskapsrapportering i den offentlige sektoren. I tillegg til dette er det fravær av overskuddsmålsettinger, organisasjonene er regulert ved lov og forskrifter, de er lite finansielt avhengig av kunden, de er ofte serviceprodusenter og politisk styrt (Mauland & Mellemvik, 1998).

På grunn av ulikhetene mellom privat og offentlig sektor er det naturlig at sektorene også har ulike metoder for regnskapsrapportering. Det finnes ulike regnskapsmodeller som kan benyttes innenfor regnskapsrapportering og det skal videre fokuseres på henholdsvis kontantmodellen og periodiseringsmodellen.

Kontantprinsippet, som nevnt i kapittel 1.2.1, legger til grunn at transaksjoner skal registreres i regnskapet når kontanter strømmer til eller fra staten (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Det er tidspunktet for belastningen av bankkonto som avgjør når transaksjonen skal registreres i regnskapet. Dette tidspunktet er styrende for både regnskapsføringen og disponeringsmulighetene over de bevilgninger som er gitt. Dermed er regnskapet ment å være et speilbilde av en banksaldoutskrift som viser endringen på bankkonto. Videre viser modellen ingen endringer i formue eller profitt og har lite fokus på balanseverdier og periodisering av inntekter og kostnader. Regnskapsrapporter i statlig kontekst ved bruk av kontantprinsippet innehar bevilgningsregnskap og kapitalregnskap (Mellemvik & Bourmistrov, 2002). I tillegg er det i forbindelse med egenkapitalmodellen i sykehussektoren og ved periodiseringsprosjektet benyttet forpliktelsesmodellen ved finansiering av eiendeler (Gårseth-Nesbakk, 2009).

Forpliktelsesmodellen er en modell for finansiering av eiendeler ved etablering av åpningsbalansen. Her balanseføres finansieringen som en forpliktelse i stedet for egenkapital (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Den representerer dermed et alternativ til en egenkapitalorientert finansieringsmodell. Modellen tar utgangspunkt i at statens bevilgninger som gis til et investeringsformål skal gjelde for flere budsjettår. Dermed pådrar virksomhetene seg en forpliktelse overfor staten når de investerer i varige driftsmidler. Rent teknisk betyr dette at enhver endring i varige driftsmidler og immaterielle eiendeler skal medføre en tilsvarende justering på kredittsiden, altså den tilhørende forpliktelsen (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Når det foretas posteringer i resultatregnskapet tilknyttet eiendeler som er finansiert via forpliktelsesmodellen, vil dette medføre et behov for et ekstra sett med posteringer. Slik kan konsistens mellom modellen og regnskapsføringen sikres slik at resultateffekten blir lik null. Dette betyr at forpliktelsesmodellen er resultatnøytral, i motsetning til egenkapitalmodellen hvor finansiering gir resultateffekter og dermed også effekter på virksomhetens egenkapital.

Kontantprinsippet har vært ansett som et lett håndterlig prinsipp i offentlig regnskapsføring, men gir samtidig svært lite informasjon om de statlige finanser (Olsen, 2003). Som eksempel kan det nevnes at anskaffelser i kontantregnskapsregimet "blir borte" etter anskaffelse, fordi denne modellen ikke synliggjør de reelle kostnadene ved finansiering i form av renter og avskrivninger (Olsen, 2003). Statlige virksomheter benytter denne som en grunnmodell for tradisjonell statlig regnskapsføring.

Regnskap etter periodiseringsprinsippet inneholder resultatregnskap, kontantstrømsrapport og balanse, og bygger i hovedsak på norsk regnskapslov. I periodiseringsmodellen er balansen fundamentet og ved en overgang fra kontantprinsipp til periodiseringsprinsipp vil det derfor være avgjørende å få opprettet en korrekt åpningsbalanse (Mellempvik & Bourmistrov, 2002).

Bruk av periodiseringsprinsippet innebærer regnskapsføring etter de grunnleggende prinsippene i regnskapsloven, slik at hendelser og transaksjoner regnskapsføres når de finner sted og ikke bare når det har oppstått en bevegelse på bankkonto, jfr. kapittel 1.2.1. Norsk regnskapslov kan karakteriseres som en rammelov uten detaljreguleringer, og dermed står begrepet om god regnskapsskikk sentralt. God regnskapsskikk forutsetter at retningslinjer som utvikles faller innenfor lovens rammebetingelser, i tillegg til at de får praktisk anvendelse (Lovdata, 2010).

I regnskapsloven finnes ulike prinsipper for regnskapsføring som skal sikre at regnskapet reflekterer de underliggende økonomiske realiteter i enhver situasjon (Lovdata, 2010). De som nevnes videre er transaksjons-, opptjenings- og sammenstillingsprinsippet.

Transaksjonsprinsippet inneholder bestemmelser om regnskapsføring og verdimåling av de verdier som er gjenstand for en transaksjon. Videre foreligger det en transaksjon når risiko og kontroll i hovedsak er overført, og dermed skal transaksjonen registreres når økonomiske midler skifter eiere ved overdragelse og mottatt vederlag. Opptjeningsprinsippet innebærer en bestemmelse om regnskapsføring av inntekt. Den opptjente inntekten skal dermed styre regnskapsføringen. Dersom inntekten ikke er opptjent skal den føres som gjeld. Til slutt innebærer sammenstillingsprinsippet at utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Verdien av det samlede ressursforbruket som går med ved produksjon og salg av en vare eller en tjeneste, skal kostnadsføres i samme periode som inntektene fra salget av varen eller tjenesten blir inntektsført.

Videre eksisterer en rekke teoretiske fordeler med å regnskapsføre etter periodiseringsprinsippet, først og fremst i form av å frembringe et mer informasjonsrikt regnskap. Dersom regnskapet er utarbeidet på grunnlag av periodiseringsprinsippet, gir det en bedre oversikt over hvordan staten finansierer ulike aktiviteter, en bedre oversikt over statens finanser og eventuelle endringer i finansene. Det gir også muligheten til å kontrollere hvor effektivt ressursene blir anvendt, samt en bedre oversikt over de underliggende etatene og institusjonenes eiendeler og gjeld. Dette er informasjon som er nødvendig for å ta fremtidige beslutninger om investeringer for å opprettholde anleggsmassen, herunder når behovet oppstår og hvor mye som skal brukes til reinvesteringsformål (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). I følge Mellemvik et. al (2010) vil også påliteligheten øke ved bruk av periodiseringsprinsippet, da regnskapet vil dra nytte av den til enhver tid pågående drøfting om relevante og begripelige løsninger. Bruk av skjønsmessige vurderinger i regnskapet gjør seg dermed gjeldende.

Overstående avsnitt viser at periodiseringsprinsippet har en rekke elementer som ikke eksisterer innenfor kontantmodellen. Denne modellen vil dermed synliggjøre kostnadene og inntektene på en bedre måte ved at den inkluderer eiendeler, avskrivninger og ved at man registrerer kostnader og inntekter til den perioden de tilhører (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Videre forklarer Olsen (2003) at ved bruk av periodisering vil en enklere kunne måle effektivitetsutvikling og måloppnåelse ved at en får en bedre sammenheng

mellom ressursbruk og aktiviteter. I tillegg vil periodisering av regnskapet totalt sett gi større og bedre oversikt og pålitelighet knyttet til offentlige regnskap og finanser.

Regnskap skal danne et bilde av virksomheten og dermed gi et inntrykk av hvordan den økonomiske situasjonen er. Subjektive vurderinger i forbindelse med regnskap vil derfor kunne forme brukeres inntrykk av nettopp den økonomiske situasjonen til virksomheten. Mulighetene for skjønsmessige vurderinger vil avhenge av hvilken regnskapsmodell som benyttes, reguleringer og tilhørende valg av standarder (Gårseth-Nesbakk, 2009). Riahi-Belkaoui (2004) bruker ulike betegnelser på skjønsmessige vurderinger som fleksibilitet og kreativitet innenfor regnskapsrapporteringen.

Riahi – Belkaoui (2004) forklarer at regnskap fungerer som informasjonssurrogat for brukerne som ikke kan stole på de direkte observerte hendelsene. En manipulasjon av disse surrogatene gir beslutningstakerne muligheten til å sende ut signaler som former andres oppfattelser av driften. Dette problemet kommer av at de som setter regnskapsstandardene er påvirket av partene i regnskapsprosessen, slik at sistnevnte heller enn brukerne er i fokus når standardene settes.

Videre forklarer Riahi – Belkaoui (2004) at ledelsen har mye fleksibilitet med tanke på redegjørelsen for transaksjoner. Denne fleksibiliteten, som er ment å skulle gi ledere muligheten til å tilpasse de økonomiske omstendighetene og avbilde de riktige økonomiske konsekvensene, kan også brukes for å påvirke nivået på inntjening med det mål å sikre fortjeneste for ledelsen og eiere. Det er dette som ligger i begrepet resultatstyring og kan også beskrives som ledelsens utøvelse av skjønn innenfor regelverket (Riahi-Belkaoui, 2004). Resultatstyring kan skje når ledelsen bruker skjønn innenfor regnskapsrapporteringen og strukturering av transaksjoner for å endre regnskapet, enten med det mål å villedde interessenter rundt det underliggende økonomiske resultatet til virksomheten, eller for å påvirke kontraktsmessige resultater som avhenger av rapporterte regnskapstall (Healy & Wahlen, 1999).

Kreativitet innenfor regnskapsføring innebærer en liberal tolkning av regnskapsregler som gir rom for valg som kan resultere i en fremstilling av den finansielle situasjonen som er mer eller mindre optimistisk enn den reelle situasjonen (Riahi-Belkaoui, 2004).

2.2.3 BRUKERE AV REGNSKAPSINFORMASJON

Regnskapets målsetning, formål og utvikling kan betraktes ulikt av forskjellige grupper interessenter og brukere (Mellempvik & Bourmistrov, 2002). Young (2006) oppdeler brukerne av regnskapsinformasjonen i tre grupper; (a) virksomhetslederne som trenger informasjonen for å kunne planlegge og kontrollere virksomheten, (b) eksterne instanser som for eksempel revisor, investorer og kreditorer og (c) staten i form av skatt og reguleringer. I følge Young (2006) skal ikke et regnskap ta hensyn til kun én interessent, selv om det kan være kun den interessenten som er opptatt av rapporten.

Riahi-Belkaoui (2004) presenterer tre brukergrupper av regnskapet. Her deles interessentene inn i henholdsvis organisasjonene, brukerne og regnskapsprofesjonen. *Organisasjonene*, eller regnskapsenhetene, er hovedaktøren i regnskapsprosessen. Deres eksistens danner hovedgrunnet for regnskapsinformasjonsbehovet. Riahi – Belkaoui (2004) skiller mellom profittorienterte virksomheter og ikke – profittorienterte virksomheter. I profittorienterte virksomheter finnes brukere som investorer, kreditorer, finansielle rådgivere og andre mennesker med finansielle interesser for virksomheten. I ikke-profittorienterte virksomheter kan ulike brukere være virksomhetsledere, politikere, velgere, mennesker som yter det offentlige tjenestetilbudet, lånegivere og skattebetalere. Organisasjonene produserer og offentliggjør regnskapsinformasjon for brukerne.

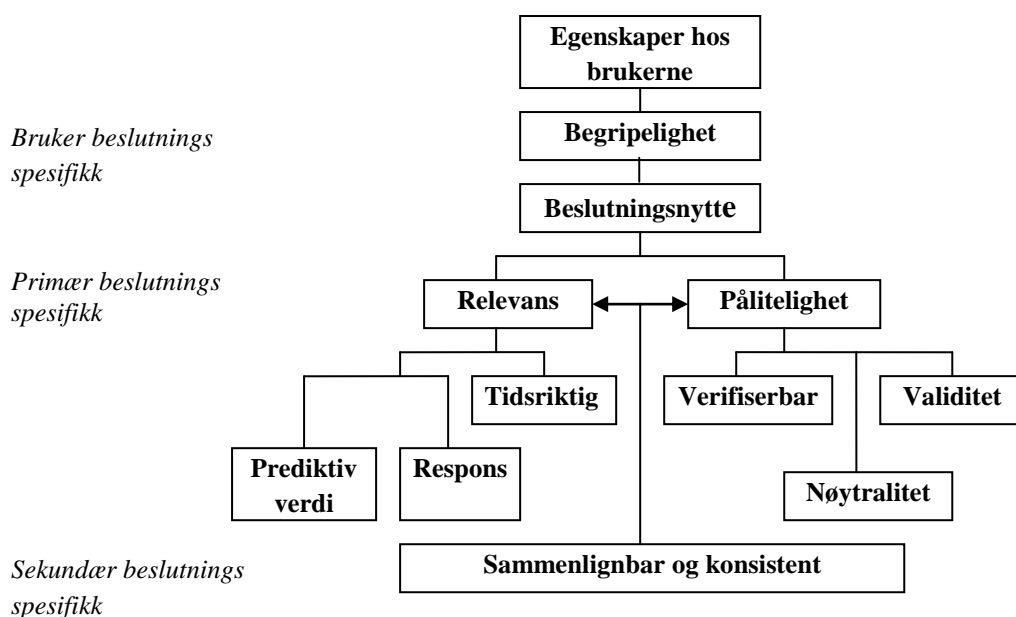
Brukerne av regnskapet kan være ulike, og disse vil ha forskjellige informasjons behov. Regnskapet må derfor reflektere brukernes behov for informasjon i en beslutningssituasjon. Brukerne kan derfor ha andre regnskapsformål og målsetninger enn organisasjonene og regnskapsprofesjonen.

Den siste gruppen, *regnskapsprofesjonen*, kan også være med å påvirke formålet med regnskapet til virksomheten. Regnskapsprofesjonen kontrollerer den informasjonen som fremlegges med de aksepterte generelle regnskapsprinsippene.

2.2.4 KVALITATIVE EGENSKAPER VED REGNSKAPSINFORMASJON

I den siste tiden har statlige virksomheter prøvd ut alternative regnskapsløsninger til kontantmodellen. En overgang til periodiseringsprinsippet vil ha konsekvenser for statsregnskapets begripelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Disse faktorene inngår i et rammeverk som presenterer de kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon. Dette rammeverket illustrerer de kvalitetskrav som må oppfylles for at regnskapsinformasjonen skal være beslutningsnyttig for brukerne av regnskapet (Kvifte & Johnsen, 2008).

Rammeverket illustreres i nedenstående figur 2.4. Bruker beslutningsspesifikke kvaliteter innebærer begrepene egenskaper hos brukerne, begripelighet og beslutningsnytte. Innenfor primær beslutningsspesifikke kvaliteter inngår de to viktigste kvalitetene ved regnskapet, som er relevans og pålitelighet. Disse kvalitetene vil ha konsekvenser for de sekundær beslutningsspesifikke egenskapene, ved at regnskapet kan bli lite sammenlignbart dersom regnskapet ikke oppfattes som relevant eller pålitelig i beslutningssituasjonen.



Figur 2.4: Kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon (Riahi-Belkaoui, 2004, s. 186)

Regnskapet kan benyttes som et styringsverktøy for å utøve kontroll og fatte beslutninger, og en overgang fra kontant- til periodiseringsprinsippet vil ha styringsmessige konsekvenser.

Derfor er det viktig å definere egenskaper hos hovedbrukerne av regnskapet (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Egenskaper hos brukerne

Egenskaper hos brukerne kan innebære kunnskap og forståelse for regnskapsbegreper og regnskapsmodeller (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Videre forklarer Mellemvik et. al (2010) at regnskapets brukere har ulike egenskaper. Det forventes ikke at alle regnskapsbrukere har spesielle forkunnskaper om regnskap. Derfor antas det videre at regnskapsfortolkningen skjer ved enkle fortolkningsmetoder, da brukerne ikke har mulighet og kunnskap til å gå dyptgående i rapporter uten eksperthjelp. Dette kan resultere i at regnskapsfremstillingen må gjøres begripelig ved å kommentere regnskapsoppstillingene, og at sentrale begreper må forklares med hensyn til brukernes egenskaper.

Mellemvik et. al (2010) påpeker også at Statsadministrasjonen er en annen viktig bruker av regnskapet, og at denne brukeren innehar andre egenskaper. Statsadministrasjonen har ansvar for å fremme nasjonalpolitiske vedtak, og ser også til at tjenesteproduksjonen i staten skjer ved minst mulig ressursinnsats. Den benytter regnskapsinformasjon som et instrument for økonomistyring, og er trolig den viktigste daglige brukeren av statsregnskapet, og kan karakteriseres som eksperter med økonomisk-administrativ utdanning. Med sin kunnskap har den derfor mulighet til kritisk og konseptuell analyse av regnskapsbegrepet, og vil derfor begripe regnskapet lettere (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Mellemvik et. al (2010) påpeker derfor at med bakgrunn i brukernes egenskaper blir anvendbarheten til regnskapet påvirket. Spørsmålet blir derfor om regnskapsinformasjonen som fremmes skal presenteres på en måte som gjør den forståelig og tilgjengelig for enkle brukere, eller om den bør utformes for regnskapsbrukere med regnskapsfaglig kompetanse.

Begripelighet

Begripelighet er følge Mellemvik et. al (2010) knyttet til muligheten for fortolkning av regnskapsinformasjon, og er derfor et brukerspesifikt kvalitetskrav. Anvendbarheten til regnskapet og tilhørende konsekvenser kan påvirke brukernes begripelighet, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet. For at regnskapsinformasjonen som gis gjennom regnskapet skal gi mest *beslutningsnytte* for brukeren må informasjonen være *begripelig*. Begripelighet er i følge Mellemvik og Bourmistrov (2002) en brukerspesifikk karakteristikk innen kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon, og omhandler at brukeren må kunne forstå informasjonen som gis. Kvaliteten til regnskapet vil også avhenge av brukerens egen

kunnskap innen området. I forbindelse med statsregnskapet som har endret regnskapsstandardene til å følge periodiseringsprinsippet, kreves det mer skjønnsmessige vurderinger. Dermed kreves en rekke basiskunnskaper innen økonomi og regnskap for å kunne begripe og anvende regnskapet (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Relevans

Relevans og pålitelighet betraktes innenfor primærbeslutningsspesifikke kvaliteter ved regnskapsinformasjon. Informasjonen som utgis må være *relevant* for beslutningstaker i den bestemte beslutningssituasjonen, og informasjonen må kunne gi prediksjoner for fremtiden (Mellemvik & Bourmistrov, 2002). Kvifte og Johnsen (2008) forklarer også at relevans innebærer informasjon bør ha tilbakemeldingsverdi i tillegg til prediksjonsverdi. Den sistnevnte verdien knyttes til hvorvidt informasjonen kan utarbeide prognoser om fremtidige hendelser. Tilbakemeldingsverdi betraktes som hvorvidt informasjonen benyttes til kontrollformål og hvordan informasjonen kan bidra til evaluering.

Mellemvik et. al (2010) forklarer at relevanskravet er både bruker og beslutningsspesifikk ved å betrakte i hvor stor grad regnskapsinformasjonen er tilpasset beslutningsmodellene og brukernes behov for regnskapsinformasjon. I tillegg påpekes at regnskapets relevans for statsadministrasjonen kan kobles til krav om styring og intern kontroll. Imidlertid betraktes regnskapet etter periodiseringsprinsippet som mer relevant for brukerne ved at regnskapet nå kan gi nyttig informasjon om konsekvensen ved bruk av statens ressurser (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Pålitelighet

Regnskapsinformasjonen som fremlegges må være *pålitelig*. Dette innebærer at informasjonen skal måle det den er ment å måle, i tillegg til at målemetoden må brukes på riktig måte (Kvifte og Johansen, 2008). Regnskapsinformasjonen som presenteres må være verifiserbar, valid og nøytral.

Verifiserbar er i følge Kvifte og Johansen (2008) synonymt med objektivitet og tar for seg graden av enighet mellom to ulike regnskapsbrukere. Utarbeidelsen av rapporten skal kunne gjøres av ulike regnskapsførere, men skal allikevel gi den samme informasjonen. Både forskjellige kunnskapsrike og uavhengige aktører skal kunne konkludere likt ut i fra den informasjonen som fremkommer av regnskapet.

Valid regnskapsinformasjon tilsier at det må være samsvar mellom måleenheten og det fenomenet som måleenheten skal måle (Kvifte & Johansen, 2008). Regnskapsinformasjonens validitet vil avhenge av brukernes kunnskaper om fremstillingsregler.

Nøytralitet betyr at regnskapsutførelsen og den informasjonen som utgis ikke skal ha blitt utsatt for påvirkninger fra noen av brukerne, eller av brukernes forutinntatte preferanser (Kvifte & Johansen 2008). Regnskapet skal utarbeides og fremlegges nøytralt for alle regnskapsbrukerne.

Mellemvik et. al (2010) forklarer at periodiseringsprinsippet gjør at enkelte regnskapsposter, som avskrivningene, ikke er fullstendig verifiserbare eller nøytrale da periodisering innebærer subjektive vurderinger. Ved å anvende periodisering øker derfor usikkerheten i forbindelse med subjektive vurderinger av regnskapsdata. For å kunne håndtere de subjektive vurderingene og øke påliteligheten må det derfor skapes bevissthet i forbindelse med de subjektive vurderingene og de regler og standarder som inngår i periodiseringsprinsippet gjennom opplæring av regnskapsregler. Av den grunn kan et regnskap etter periodiseringsprinsippet allikevel øke regnskapets pålitelighet, da det skaper mer forankring i regnskapsteori ved at det skaper oppmerksomhet rundt subjektive vurderinger.

Sammenlignbarhet og konsistens

Den sekundærbeslutningsspesifikke regnskapskvaliteten i forbindelse med regnskapsinformasjon innebærer at informasjonen bør være *Sammenlignbar og konsistent* (Kvifte og Johansen, 2008). Sammenlignbarhet er ikke et kvalitetskrav på lik linje med primærkvalitetskravene, men knytter til seg kvaliteten i forbindelse med sammenlignbare regnskap mellom foretak. Med dette menes at regnskapsinformasjonen må være formet slik at den kan sammenlignes mellom ulike enheter i organisasjonen, og i tillegg kunne sammenlignes over tid for å skape konsistente regnskap.

Kvifte og Johnsen (2008) forklarer at sammenlignbarhet kan gjelde både i standardsetting og i regnskapspraksis. Sammenlignbar regnskapsinformasjon innebærer at informasjonen bør være ensartet i form av samme klassifisering av kontoer, regler, teknikker, metoder og struktur for alle innen samme regnskapskontekst. Denne standardsettingen kan for regnskapsprodusentene være et krav for å sikre konsistent og ensartet prinsippanvendelse.

I forbindelse med en overgang til periodisering i staten påpeker Mellemvik et. al (2010) at regnskapsinformasjonen nå i større grad vil være sammenlignbar med bedriftsregnskapet. Dette medfører at det blir enklere å sammenligne kostnader for samme tjeneste ved private og offentlige institusjoner. Det påpekes også at staten får mer konsoliderte regnskap som innbefatter alle organisasjoner og selskap staten har eierinteresse i. I tillegg vil et enhetlig regnskap innebære tilgang til regnskapsløsninger som er utviklet i sterke regnskapsfaglige miljøer.

De kvalitative egenskapene ved regnskapsbruk er altså påvirket av brukernes egenskaper, begripelighet og oppfatning om beslutningsnytte. Denne oppfatning har videre innvirkning på om brukerne oppfatter regnskapet som relevant og pålitelig. Det bør være en balanse mellom relevans og pålitelighet for å møte målsetningen med regnskapet. Dermed har de primær beslutningsspesifikke kvalitetene konsekvenser for oppfattelsen av sammenlignbarhet og konsistens (Kvifte & Johnsen, 2008).

2.3 OPPSUMMERING TEORI

I dette kapitlet er normativ og kontekstbasert teori presentert. De normative teoriene prinsippal –agent teori og betingelsesteori, ble presentert for å vise at regnskapets og styringssystemenes funksjoner er knyttet til beslutning og kontroll i organisasjonene. Hovedfokuset til de normative teoriene er at regnskapet og styringssystemet skal sikre tilgang til informasjon for å redusere usikkerhet i forbindelse med beslutninger og kontroll.

Innen kontekstbasert teori er teorier tilknyttet caset presentert. Først ble regnskapsbegrepet introdusert, etterfulgt av ulike regnskapsprinsipper i ulike sektorer, og teori om ulike regnskapsbrukere. Hovedfokuset innen kontekstbasert teori er kvalitative egenskaper ved regnskapet, som tar for seg ulike kvalitetskrav som må oppfylles for at brukerne av regnskapet skal betrakte regnskapet som relevant og pålitelig.

3. METODE

I denne delen av avhandlingen beskrives fremgangsmåten som har blitt benyttet for å besvare problemstillingen. Metode er en måte å gå frem på for å samle inn data om virkeligheten (Jacobsen, 2005).

3.1 VITENSKAPSTEORI

Vitenskapsteori dreier seg om hva forskning er, og at forskningen handler om å produsere kunnskap om virkeligheten (Nyeng, 2007). Jacobsen (2005) peker på vanskeligheten med å finne en grunnleggende enighet om hva virkeligheten er, hvordan vi kan vite noe om den, og hvordan vi bør samle inn informasjon for å få en best mulig tilnærming til virkeligheten. I denne sammenheng kan vi skille mellom begrepene ontologi og epistemologi. Disse to begrepene kan forstås i et vitenskapsteoretisk lys.

Begrepet ontologi dreier seg om hvordan verden ser ut, eller hvordan ting faktisk er (Nyeng, 2007). Ontologi er læren om det værende, hva det vil si for ulike ting å eksistere. Epistemologi omhandler derimot læren om kunnskap, hvordan og i hvor stor grad det er mulig å tilegne seg kunnskap om virkeligheten. Videre er det viktig å påpeke at skillet mellom to ulike syn kan være avgjørende for hvordan verden ser ut og hvordan forskere tilegner seg kunnskap om verden, herunder positivismen og hermeneutikken.

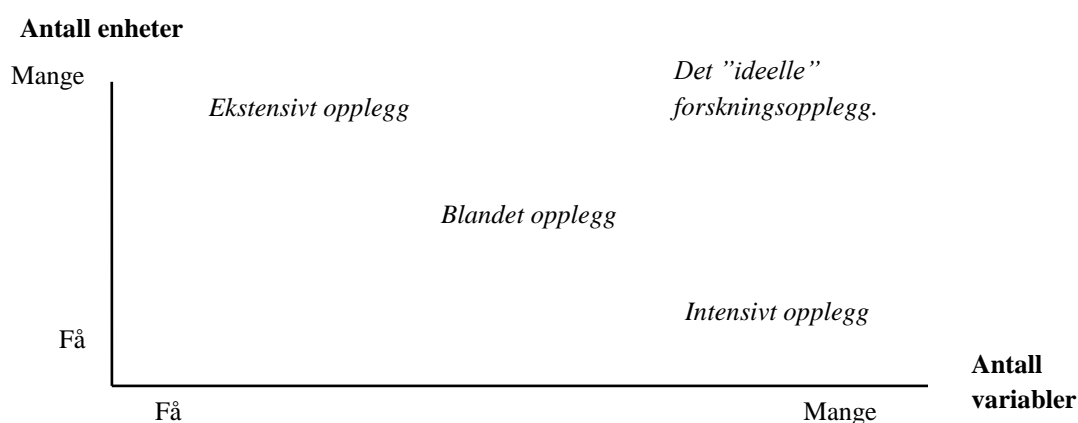
Den hermeneutiske tradisjonen ønsker å rette oppmerksomheten mot at gjenstandene til natur – og menneskevitenskap er prinsipielt forskjellige. Hermeneutikken har en fortolkende tilnærming til mennesket og samfunn, og benekter eksistensen av lovmessigheter utenfor naturvitenskapens område (Nyeng, 2007). Videre forklarer Nyeng (2007) at fokuset for forskningen innenfor denne tradisjonen er å utvikle en forståelse av mening i konkrete menneskelige forhold, sosiale strukturer og aktiviteter. Dermed blir det ontologiske utgangspunktet innenfor den hermeneutiske tradisjonen å oppnå forståelse for det spesielle og unike, heller enn generelle lovmessigheter. Den epistemologiske tilnærmingen innenfor hermeneutikken har fokus på viktigheten av å studere hvordan mennesker fortolker og danner meninger ut fra en virkelighet. Fokuset blir da flyttet fra det objektive til det subjektive, ved at det legges vekt på å forstå det lokale, det vil si den enkelte situasjon med sine spesielle trekk. I motsetning til hermeneutikken har positivismen fokus på at sosiale systemer består av generelle lovmessigheter som kan avdekkes kvantitativt. I denne studien ønskes det ikke å avdekke generelle og objektive fenomener, men å fokusere på subjektive vurderinger og en kartlegging av menneskers helhetlige forståelse.

I denne oppgaven er det benyttet en hermeneutisk tilnærming. Vi ønsket å kartlegge forventninger og erfaringer ved bruk av periodiseringsprinsippet og de statlige regnskapsstandardene, og vi så da viktigheten i å avdekke det unike og særegne ved den konteksten vi skulle studere. For å kunne kartlegge disse forventningene og erfaringene har det vært nødvendig med informasjon fra sentrale personer ved HiST og NTNU som til daglig arbeider med regnskap. I tillegg var det ønskelig å få informasjon fra en representant fra Kunnskapsdepartementet for å bli kjent med statens forventninger og erfaringer i forbindelse med bruk av de statlige regnskapsstandardene Universitet og Høgskolesektoren. De ulike avdelingene og personene ved HiST, NTNU og Kunnskapsdepartementet kunne oppleve de statlige regnskapsstandardene og periodiseringsprinsippet ulikt. Dermed kunne kunnskapen være lokal og unik, og dette måtte vi som forskere ta hensyn til i vår undersøkelse.

3.2 VALG AV UNDERSØKELSESDSIGN

For å kunne besvare problemstillingen finnes det ulike undersøkelsesopplegg som kan gjennomføres. For det første må det vurderes om undersøkelsen skal gå i bredden eller i dybden, og for det andre om studien skal være beskrivende eller forklarende (Jacobsen, 2005).

Det første undersøkelsesopplegget vises i nedenstående figur 3.1. Denne illustrerer hvordan antall enheter og variabler resulterer i en ekstensiv eller intensiv metode. Dersom det er mange enheter og få variabler vil undersøkelsen ha et ekstensivt design. Dette tilsier at metoden har en bred tilnærming til fenomenet. Det intensive undersøkelsesopplegget har derimot få enheter og mange variabler, og vil derfor gå i fenomenets dybde.



Figur 3.1: Ulike undersøkelsesopplegg (Jacobsen, 2005, s. 88)

Hvorvidt undersøkelsesopplegget skal gjennomføres ekstensivt eller intensivt avhenger derfor av hvor mange variabler som ønskes undersøkt, samt hvor mange enheter som skal observeres, og dette avhenger videre av problemstillingens uforming (Jacobsen, 2005).

I vår undersøkelse ønsket vi å gå i dybden av fenomenet. Vi så det derfor hensiktsmessig å undersøke få enheter, men heller flere variabler, noe som tilsier et intensivt undersøkelsesopplegg. Samtidig så vi viktigheten av å få en helhetlig beskrivelse av forholdene mellom høgskole og universitetssektorens kontekst og erfaringene ved bruk av de statlige regnskapsstandardene og periodiseringsprinsippet.

Valget av den andre typen undersøkelsesdesign avhenger av hvorvidt problemstillingen er beskrivende eller forklarende. Beskrivende problemstillinger ønsker å beskrive forskjeller og likheter på et gitt tidspunkt, mens en forklarende problemstilling er konsentrert om å forklare hvorfor det eksisterer forskjeller og likheter om et gitt fenomen (Jacobsen, 2005). Denne oppgaven tar sikte på å beskrive de forventninger og erfaringer knyttet til aktivering av eiendelene og bruk av periodisering. En beskrivende problemstilling er derfor blitt valgt.

Ettersom vår problemstilling ønsker å beskrive det studerte fenomenet valgte vi å benytte en tverrsnitt studie. En slik studie innebærer å undersøke tilstanden til en gruppe på et gitt tidspunkt (Jacobsen, 2005), og dermed anså vi denne metoden som hensiktsmessig for vår oppgave. Det gir oss muligheten til å undersøke hvordan aktivering av eiendelene og de statlige regnskapsstandardene har påvirket brukernes oppfattelse av regnskapet i universitet og høgskolesektoren. For å avdekke hva respondentenes forventninger var i forkant av endringen benyttet vi også et retrospektivt design innenfor tverrsnittstudien. En retrospektiv tverrsnittstudie innebærer å undersøke en gruppe på et gitt tidspunkt og be respondentene beskrive tilstanden som var ved et tidligere tidspunkt (Jacobsen, 2005).

3.3 METODE FOR DATAINNSAMLING

I denne delen presenteres datainnsamlingsmetoden, og kvalitativ undersøkelse er valgt for å besvare problemstillingen.

3.3.1 KVALITATIV METODE

Ved gjennomføring av vår undersøkelse valgte vi et intensivt undersøkelsesopplegg. Vi ønsket å gå inn i fenomenets dybde ved å benytte en beskrivende problemstilling. Ved en slik tilnærming var det naturlig at metoden for å innhente data ble gjennomført kvalitativt. En kvalitativ undersøkelse betyr at den informasjon som hentes er uttrykt i form av ord og meninger som ytres om fenomenet. Kvalitativ metode er derfor en studie der menneskelige problemer blir studert i sin naturlige setting (Postholm, 2005). Som forskere var det derfor viktig at vi gikk inn i en fortolkende rolle for å kunne forstå kompleksiteten av fenomenet.

Som forskere innenfor en kvalitativ studie anså vi viktigheten av å ha en induktiv tilnærming, ved at vi ikke fastla på forhånd hva vi ønsket å undersøke, men at vi tok hensyn til situasjonelle betingelser. Det å ha en induktiv tilnærming betyr å gå fra empiri til teori, altså å gå inn i undersøkelsesfeltet med åpent sinn, men å benytte egen referanseramme ved tolkning (Postholm, 2005). Samtidig så vi viktigheten av å ha en teoretisk referanseramme ved utarbeidelse av intervjuguiden for å forsikre oss om at vi fikk nok empiri til å besvare problemstillingen. En induktiv tilnærming betyr at variablene ikke er fastlagt for testing på forhånd, men at vår egen referanseramme av teori og erfaringer påvirker tolkning og dannelse av variabler. Derfor måtte vi være klar over at nye variabler kunne dukke opp underveis i undersøkelsen.

Innen kvalitative studier finnes det flere metodiske innfallsvinkler. Den vinklingen vi anser som mest hensiktsmessig i forhold til vår problemstilling og undersøkelsesdesign, er en casestudie. Ved slike studier er forskningsarbeidet orientert mot flere eller alle variabler i enheten som studeres (Postholm, 2005). Postholm (2005) forklarer videre at casestudier er forskning av et system som både er tids – og stedsbundet. Fokuset i en slik studie kan være en aktivitet, et program, et individ, en hendelse eller en institusjon. Innenfor casestudier blir det brukt ulike datainnsamlingsstrategier og disse kan være observasjon, intervju, studie av dokumenter og rapporter. Dette gir oss mulighet til å gjennomføre både en detaljert beskrivelse av konteksten og det tema vi ønsker å studere. Vi har i denne oppgaven valgt å gjennomføre individuelle dybdeintervjuer og dokumentundersøkelser.

Dokumentundersøkelse er en metode som er knyttet til bruk av sekundærdata med kilder for data som andre har samlet inn (Jacobsen, 2005). Denne datainnsamlingsmetoden har vi benyttet for å skaffe oss bakgrunnsinformasjon om formålet med periodisering i regnskapet i universitet og høgskolesektoren, i tillegg til resultatet av periodiseringsprosjektet som ble gjennomført av Senter for Statlig Økonomistyring. Vi ønsket også å studere de interne veiledningsdokumentene som institusjonene har benyttet i forbindelse med den praktiske utøvelsen tilknyttet aktivering av eiendelene. Oversikt over de sekundærdata som er benyttet finnes i tabell 3.1 nedenfor.

Dokumenter
Veiledningsnotat utarbeidet av NTNU, jfr. vedlegg 1
Veiledningsnotat utarbeidet av HiST, jfr. vedlegg 2
Rapporter
Sluttrapport fra periodiseringsprosjektet (SSØ, 2009)
NOU (2003;06) ”Hva koster det?”
Dokumenter fra internett
Informasjon om Kunnskapsdepartementet – www.kunnskapsdepartementet.no
Informasjon om HiST – www.hist.no
Informasjon om NTNU – www.ntnu.no

Tabell 3.1: Oversikt over sekundærdata

Ved gjennomføring av undersøkelsen benyttet vi også individuelle dybdeintervjuer. På grunn av tids- og ressursbegrensninger gjennomførte vi som små N-studier, som innebærer en undersøkelse med få antall intervjuer som går i dybden av fenomenet. Denne metoden ville derfor sikre oss en rikere beskrivelse av det vi ønsket å studere (Jacobsen, 2005). Et naturlig krav til våre intervjuobjekter var at de hadde opplevd og erfart fenomenet vi skulle studere. Det åpne individuelle intervjuet egner seg best når relativt få enheter skal undersøkes, når vi er interessert i hva det enkelte individ sier, og når vi er interessert i hvordan den enkelte fortolker og legger mening i et spesielt fenomen (Jacobsen, 2005). Ved å benytte oss av åpne individuelle intervjuer fikk vi dermed god informasjon om respondentenes egne meninger og erfaringer knyttet til bruk av periodiseringsprinsippet og de statlige regnskapsstandardene, samtidig som de fikk muligheten til å uttrykke seg fritt.

Ved utvelgelse av respondenter, som nevnt innledningsvis i dette kapitlet, valgte vi å intervjuere personer ved NTNU og HiST som til daglig arbeider med regnskap. I tillegg ønsket vi informasjon fra en representant fra Kunnskapsdepartementet, for å avdekke statens forventninger og erfaringer med bruken av periodiseringen i sektoren. Vi anså disse representantene som en viktig kilde i forbindelse med oppgaven. Vi kontaktet dermed en sentral person fra departementet og fikk gjennomført et intervju. Ved NTNU og HiST intervjuet vi økonomidirektører og regnskapsledere, i tillegg til personer ved avdelinger ved HiST og fakulteter ved NTNU, som rapporterer regnskapsinformasjonen sentralt til sine respektive institusjoner. Dette utgjorde til sammen syv personer jfr. tabell 3.2. Ved utvelgelse av respondenter benyttet vi et skjønnsmessig utvalg. Respondentene ble valgt ut på bakgrunn av sin stilling og dermed også kompetanse. Vi anså det som viktig å få informasjon fra personer med den riktige kompetansen for å få en best mulig beskrivelse av og meninger om bruk av periodisering og de statlige regnskapsstandardene i regnskapet.

Intervjuobjekt	Stilling/funksjon	Institusjon	Lengde	Dato
Respondent 1	Regnskapskoordinator	HiST	30 min	25.02.2010
Respondent 2	Seniorkonsulent	HiST	40 min	03.03.2010
Respondent 3	Seniorkonsulent	HiST	50 min	17.03.2010
Respondent 4	Seniorrådgiver	NTNU	40 min	15.03.2010
Respondent 5	Førstekonsulent	NTNU	60 min	15.03.2010
Respondent 6	Regnskapssjef	NTNU	60 min	16.03.2010
Respondent 7	Seniorrådgiver	Kunnskapsdepartementet	50 min	08.03.2010

Tabell 3.2: Oversikt over respondentene

Ved gjennomføring av intervjuene brukte vi to intervjuguidere som var tilnærmet like, som vises i vedlegg 1 og 2. Første intervjuguide ble benyttet ved NTNU og HiST, og den andre ble benyttet ved intervjuet hos Kunnskapsdepartementet. De respektive intervjuguidene fikk respondentene tilsendt i forkant av intervjuet. Dette ble gjort for å gi respondentene muligheten til på forhånd å reflektere over spørsmålene og forberede sine svar. Dette anså vi som viktig for å oppnå mest mulig overveide svar. Imidlertid var vi oppmerksomme på at dette kunne resultere i at de ikke svarte ærlig da de fikk anledning til å tenke over hva som kunne være en hensiktsmessig å svare.

Spørsmålene ble delt inn i forhold til våre forskningsspørsmål, som omhandler forventninger, erfaringer og til slutt et oppsummeringss spørsmål om erfaringene har levd opp til

forventningene. Intervjuguiden inneholdt 14 åpne spørsmål, noe som gav respondentene muligheten til å uttrykke seg relativt fritt. Vi benyttet betegnelsen full periodisering i spørsmålene, og påpekte i forkant av intervjuet at vi med dette begrepet mente aktivisering av eiendelene og opprettelsen av åpningsbalansen, og bruk av de statlige regnskapsstandardene.

I intervjuguiden hadde vi fokus på åpne spørsmål slik at respondenten fikk svare mest mulig fritt, og guiden ble i hovedsak brukt som en sjekkliste for å sikre at vi fikk data på alle områder som vi ønsket å undersøke. I tillegg hadde vi på forhånd notert ned stikkord på et eget ark, og disse ble brukt som hjelpemiddel dersom respondentene hadde problemer med å besvare spørsmålene, eller tok opp tema som vi ikke anså som relevant. Intervjuene ble gjennomført ved respondentenes kontor, da vi ønsket en mest mulig naturlig setting for intervjuobjektene. Vi startet med å presentere oss selv, bakgrunnen for valg av oppgave og de avgrensninger vi hadde foretatt. Lengden på intervjuene var mellom 30 – 60 minutter, og i snitt på ca. 50 minutter. Under intervjuene benyttet vi en diktafon, som var et nyttig hjelpemiddel i forbindelse med transkriberingsprosessen, og slik kunne vi gi en mest mulig korrekt gjengivelse av den informasjonen som fremkom under intervjuene.

Ulempene ved kvalitativ metode kan være flere. Den ene er at kvalitativ metode gir mindre mulighet til å kunne generalisere til andre områder. Den andre er at forskerne ved kvalitativ metode vil inneholde data som er ustrukturerte og kan bestå av mange ord, noe som også gjalt i vårt tilfelle. Derfor kan det være en viss fare ved at forskeren foretar ubevisst siling informasjon. Et annet viktig moment ved intervju av en ukjent person er at vi som forskere aldri kan vite hvorvidt vedkommende svarer helt ærlig.

3.4 METODEKVALITET

Undersøkelser skal alltid forsøke å minimere problemer knyttet til validitet og reliabilitet. Det er derfor viktig at vi som forskere kritisk drøfter våre metodevalg når vi skal vurdere om konklusjonene våre er gyldige og til å stole på (Jacobsen, 2005). Reliabilitet er knyttet til undersøkelsens data, altså hvilke data som brukes, måten de samles inn på og hvordan de bearbeides (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Siden vi gjennomfører en kvalitativ studie er det nødvendig at vi diskuterer reliabiliteten til oppgaven. Ved å samle inn kvalitative data er det lett at vi som forskere feiltolker det respondenten mener, eller at viktige punkter blir utelatt, samtidig som vårt undersøkelsesdesign fordrer stor grad av tolkninger og subjektive avveininger. Dette viser viktigheten av at transkriberingsprosessen blir grundig

gjennomført. Det at vi benyttet diktafon i forbindelse med intervjuene kan ha styrket undersøkelsens reliabilitet.

Et viktig aspekt i forbindelse med dokumentundersøkelser som kan knyttes til reliabilitet, er formålet med de opprinnelige dokumentene. Når vi har tatt i bruk dokumentundersøkelser er det viktig å ta i betraktning at dokumentene ble utarbeidet for et annet formål enn vår undersøkelse, og dermed kan påliteligheten til oppgaven svekkes.

Validitet omhandler hvorvidt undersøkelsen måler det den har til hensikt å måle (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). I den sammenheng må vi som forskere vurdere om undersøkelsens funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten. For å sikre økt grad av validitet har vi i forkant av undersøkelsen brukt mye tid på dokumentlesing i forbindelse med periodiseringsprosjektet, dens formål og resultater. Deretter fokuserte vi på å forankre intervjuguiden i relevante teoretiske rammeverk slik at vi sikret god og relevant data på det fenomenet vi skulle undersøke. Under intervjuene hadde vi lagt opp til at respondenten skulle få snakke fritt, uten å være låst til faste rammer. Etter transkriberingen av intervjuene ble det sendt sammendrag av intervjuene til respondentene for godkjenning til videre bruk. Dette antar vi kan ha bidratt til å styrke undersøkelsens validitet ytterligere. Derimot kan bruk av retrospektivt design medføre redusert validitet, med tanke på at respondentene kan ha hatt problemer med å tenke tilbake i tid. Dette kan ha påvirket svarene i forbindelse med de forventninger respondentene hadde knyttet til temaet for oppgaven. Et annet aspekt vi har tatt i betraktning, omhandler hvorvidt respondentene faktisk har erfaringer i forbindelse med bruk av de statlige regnskapsstandardene ettersom de nylig er innført i sektoren. Det kan tenkes at erfaringer er noe som lar seg studere på lengre sikt, da respondentene kanskje trenger mer tid for å integrere regnskapsstandardene i arbeidshverdagen.

Etter hvert som vi gjennomførte intervjuene så vi et klart mønster i respondentenes svar og refleksjoner. Dette gjaldt alle respondentene fra institusjonene og ansatte på både sentral- og enhetsnivå. Dermed anså vi dette som tegn på at vi hadde nok respondenter for å besvare vår problemstilling og videre trekke konklusjoner på bakgrunn av intervjuene. På denne måten antar vi at våre konklusjoner er valide, og dette kan ha bedret konklusjonsvaliditeten.

Et annet aspekt ved undersøkelsens kvalitet innenfor kvalitative studier, er overføring av kunnskap, eller generalisering av kunnskap (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2005). Overførbarhet omhandler hvorvidt en kan etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og

forklaringer som er nyttige også i andre sammenhenger. Vår undersøkelse er begrenset til kun å gjelde to utdanningsinstitusjoner i Trondheim, i tillegg til at vi kun har syv respondenter. Vi anser dette som et relativt lite utvalg, og dermed ser vi problematikken som kan oppstå ved overføring av kunnskap til andre institusjoner innen samme sektor.

3.5 ETISKE RETNINGSLINJER

Når det gjennomføres samfunnsvitenskapelige undersøkelser dreier det seg stort sett alltid om å studere mennesker, og i denne sammenhengen er det en rekke etiske dilemma som gjør seg gjeldene (Jacobsen, 2005). Forskeren bør i forkant av undersøkelsen tenke gjennom eventuelle etiske og moralske problemer som kan dukke opp underveis, og ha disse i tankene under planlegging av studien og når normative avgjørelser skal treffes senere i prosjektet (Kvale, 2008). Kvale (2008) peker videre på tre etiske regler for forskning på mennesker.

Det første kravet er informert samtykke. Det innebærer at den som skal undersøkes blir informert om undersøkelsens overordnede mål og mulige fordeler og ulemper med å delta i prosjektet. Samtidig må også den som undersøkes delta frivillig, og gis opplysninger om at han kan trekke seg når som helst. Alle våre respondenter fikk i forkant av intervjuet tilsendt intervjuguiden på e-post, i tillegg til problemstillingen, forskningsspørsmålene og undersøkelsens formål. Det andre kravet gjelder konfidensialitet. Respondentene fikk opplysninger i forkant av undersøkelsen om at ingen ville bli nevnt med navn i oppgaven og dermed er svarene anonymt behandlet.

Det siste kravet innebærer at konsekvensene av en intervjustudie bør vurderes med hensyn til mulig skade som kan påføres intervjuobjektene, så vel som de forventede fordelene personene kan ha av å delta. Siden vår oppgave har som mål å avdekke erfaringer ved bruk av periodiseringsprinsippet og de statlige regnskapsstandardene i regnskapet, ser vi ingen grunn til at respondentene kan ha tatt nevneverdig form for skade eller blitt påført ulemper i forbindelse med deltakelsen vedrørende undersøkelsen.

4. BAKGRUNN OG CASEBESKRIVELSE

I denne delen av oppgaven ønsker vi å beskrive bakgrunnen for Kunnskapsdepartementets krav om aktivering av eiendelene for alle norske statlige universiteter og høyskoler. Sentrale deler av bakgrunnen er hentet fra Sluttrapporten fra periodiseringsprosjektet (SSØ, 2009). Tilslutt presenteres en kort beskrivelse av de enhetene som har blitt studert.

4.1 BAKGRUNN

I 2003 fremla statsbudsjettutvalget NOU 2003: 6 ”Hva koster det?”. Her la utvalget frem sin innstilling omkring vurderingen av føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet. Bakgrunnen for denne utredningen er at staten tidligere baserte seg på kontantprinsippet i regnskapsføringen. Dette innebærer at inntekter og utgifter budsjetteres det året de innbetales og utbetales. Den siste tiden har derimot mange internasjonale aktører, deriblant Verdensbanken, Pengefondet og OECD, stilt spørsmål ved hensiktsmessigheten ved bruk av kontantprinsippet (Olsen 2003). Det har videre blitt spekulert i om det heller er mer hensiktsmessig å følge regnskapsstandardene fra private virksomheter, noe som innebærer bruk av periodiseringsprinsippet. Utvalget har vurdert fordeler og ulemper ved bruk av alternative budsjetteringsprinsipper og hvorvidt disse alternative metodene også bør benyttes i statlig regnskapsrapportering (NOU 2003:6).

I statsbudsjettet for 2004 la regjeringen opp til å utvikle regnskapsstandarder og prøve ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet som en oppfølging til NOU 2003:6. Våren 2004 etablerte Finansdepartementet et periodiseringsprosjekt som fra høsten 2006 ble ledet av Senter for Statlig Økonomistyring (SSØ). Prosjektet har vært i samarbeid med 11 statlige pilotvirksomheter og deres overordnede fagdepartementer, og disse virksomhetene har ført sine regnskaper fra og med 2005 etter de statlige regnskapsstandardene utviklet for prosjektet. 2 av disse 11 statlige virksomhetene var Universitetet i Stavanger og Universitetet i Bergen.

Sentrale målsettinger med utviklingen og utprøvingen av periodiserte regnskapsløsninger i staten, har vært at de skal bidra til mer effektiv ressursbruk via en bedre oversikt over kostnader og økt sammenlignbarhet på tvers av sektorer og landegrenser (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). I tillegg skal regnskapsløsningene gi en bedre oversikt over statens eiendeler. Målet om sammenlignbar informasjon vedrører både sammenlignbarhet over tid for virksomheter i forhold til seg selv, og sammenlignbarhet på tvers av organisasjoner.

I følge sluttrapporten til SSØ (2009) har periodiseringsprosjektet bidratt til å nå de målene som er nevnt ovenfor. Ressursforbruket ble uttrykt gjennom kostnader på en objektiv måte som var likt for alle brukerne av de statlige regnskapsstandardene. Dermed kunne de reelle kostnadene leses direkte ut fra regnskapet. Regnskapene var dermed også sammenlignbare over tid, fordi det kunne benyttes enkle nøkkeltall ved sammenligning som ble beregnet på grunnlag av informasjon fra regnskapet. Til slutt er utarbeidelse av åpningsbalansen, som omfatter eiendeler, gjeld og eventuell virksomhetskapital, basert på standardiserte regler for klassifisering og verdsettelse, og disse gav dermed en god oversikt over de statlige virksomhetenes eiendeler (SSØ, 2009).

Etter denne utredningen fremmet Finansdepartementet at de statlige regnskapsstandardene ikke skulle innføres som obligatoriske standarder, men som anbefalte standarder. Som et resultat av Finansdepartementets anbefalte standarder, ønsket Kunnskapsdepartementet at disse standardene skulle være obligatoriske for universiteter og høyskoler i Norge. Ettersom universitets og høyskolesektoren er en avdeling underlagt Kunnskapsdepartementet, som vises i figur 4.1, måtte alle statlige universiteter og høyskoler i Norge følge kravene som ble gitt av departementet. Dette gikk ut på å bruke de nye statlige regnskapsstandardene som ble utarbeidet av Finansdepartementet. Standardene består blant annet av resultatregnskap, balanse og kontantstrømoppstilling.

Resultatregnskapet er forholdsvis likt oppstillingen i regnskapsloven, men skiller seg for eksempel litt ut i forhold til driftsinntektene ved at disse inneholder statlige bevilgninger (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). I tillegg er tilskuddsforvaltning, innkrevningsvirksomhet og avregning med statskassen særegne statsspesifikke poster. Avregningen med statskassen medfører at resultatet nullstilles med unntak av virksomheter med særskilt fullmakt til å opptjene virksomhetskapital på eksternt finansierte aktiviteter (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

Balansen inneholder også visse statsspesifikke forhold som skiller den fra regnskapslovens regnskapsløsninger (Mellempvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Dette innebærer at gjeldssiden inneholder virksomhetskapital i stedet for egenkapital, avregning med statskassen og ”ikke inntektsført bevilgning knyttet til anleggsmidler”. I tillegg blir ikke pensjonsforpliktelser oppført i balansen.

I prosjektet som ble utarbeidet av Senter for Statlig Økonomistyring, ble det anbefalt å benytte den direkte kontantstrømoppstillingsmetoden. En kontantstrømoppstilling innebærer en

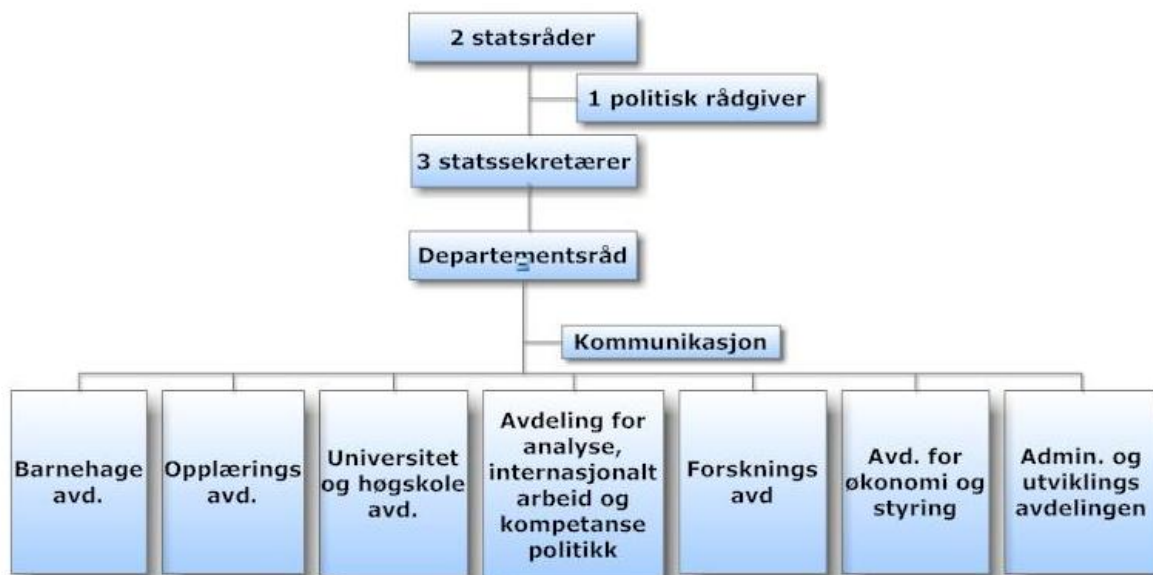
utarbeidelse av og en presentasjon av de faktiske inn – og utbetalinger i perioden. Det er et par forhold som skiller den statlige kontantstrømoppstillingen fra den som utarbeides i henhold til regnskapsloven. Dette skyldes blant annet noen av de statsspesifikke avstemmingene som foretas (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010).

4.2 CASEBESKRIVELSE

Videre ønsker vi å gi en kort beskrivelse av de institusjonene som inngår i vår studie og kontekst. Informasjon om de institusjonene er hentet fra deres hjemmeside.

4.2.1 KUNNSKAPSDEPARTEMENTET

Kunnskapsdepartementet arbeider for at Norge skal ha et godt og effektivt utdanningssystem, samt produktive og kreative forskningsmiljøer. Et av departementets ansvarsområder inkluderer alle de statlige norske utdanningsinstitusjonene (Kunnskapsdepartementet, 2010). Kunnskapsdepartementets organisasjonskart vises i nedenstående figur 4.1.

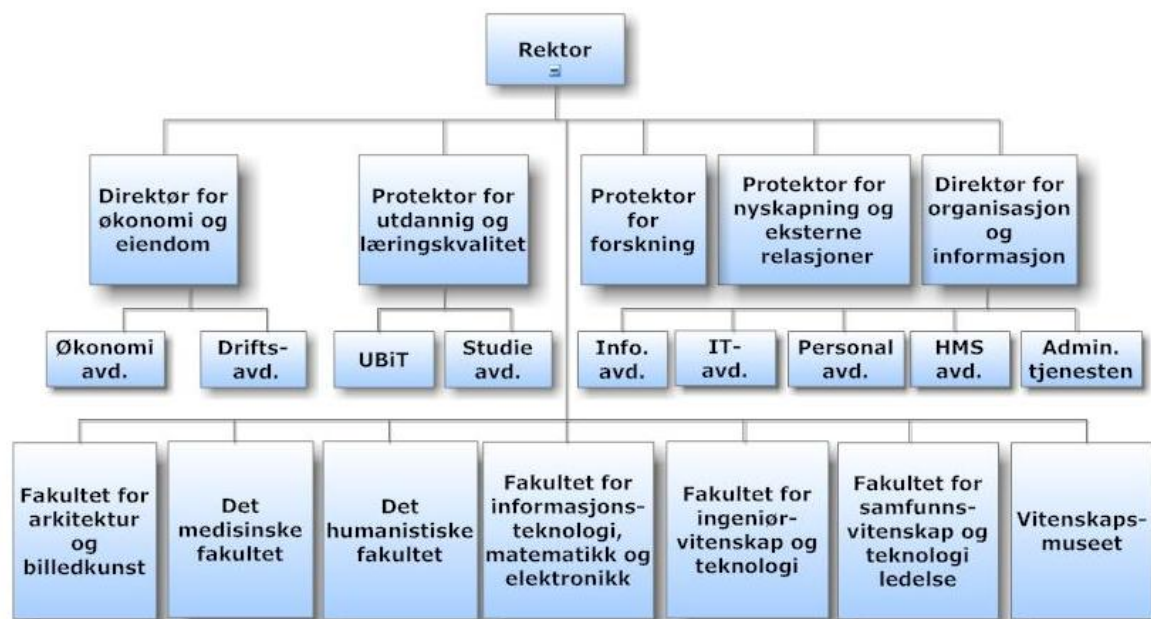


Figur 4.1: Det Kongelige Kunnskapsdepartement (Kunnskapsdepartementet, 2010)

Vi har i denne oppgaven valgt å fokusere på universitets – og høyskoleavdelingen, og herunder seksjon for budsjett og økonomi. To av de største universitetene og høyskolene i Trondheim er henholdsvis Norges Tekniske og Naturvitenskaplige Universitet (NTNU) og Høgskolen i Sør – Trøndelag (HiST).

4.2.2 NORGES TEKNISKE OG NATURVITENSKAPELIGE UNIVERSITET

Norges Tekniske og Naturvitenskapelige Universitet, NTNU, har fagtilbud innen teknologi, naturvitenskap, samfunnsvitenskap, humanistiske fag, realfag, medisin, lærerutdanning, arkitektur og kunstfag. Med sine 20 000 studenter har NTNU hovedansvar for den høyere teknologiutdanningen i Norge (NTNU, 2010). Institusjonen eier og leier til sammen ca 564 000 kvm med areal, har et årlig budsjett på ca 4.4 milliarder kroner og har rundt 4500 årsverk. Organiseringen vises i nedenstående figur 4.2.



Figur 4.2: Organisasjonskart NTNU (NTNU, 2010)

Som figuren viser er organisasjonen delt opp i 7 fakulteter. Under Rektor Torbjørn Digernes ligger hans stab i fem ulike avdelinger; Økonomi og eiendom, Utdanning og læringskvalitet, Forskning, Nyskaping og eksterne relasjoner og Organisasjon og informasjon.

Ved NTNU er regnskapsfunksjonen plassert sentralt i organisasjonen. Dette betyr at det er kun et fåtall av de ansatte som har hovedansvaret for regnskapsarbeidet. På fakultet og instituttnivå ved NTNU er de ansattes funksjon når det gjelder regnskap begrenset til kun å gjelde registrering og kontering når det gjøres investeringer og avviksanalyser.

4.2.3 HØGSKOLEN I SØR – TRØNDELAG

Høgskolen i Sør – Trøndelag, HiST, er en av Norges største statlige høgskoler. Samtidig er høgskolen en relativt mindre institusjon i forhold til NTNU, med 7000 studenter og 700 tilsatte. HiST tilbyr fag innen seks ulike fagområder; Helse og sosialfag, Informatikk og e-læring, Lærer – og tolkeutdanning, Sykepleie, Teknologi og Økonomi. HiST er delt opp i seks avdelinger etter deres fagområder, og organisasjonen vises i figur 4.3.



Figur 4.3: Organisasjonskart ved HiST (HiST, 2010)

Organisasjonskartet viser at Høgskoleadministrasjonen og de faglige avdelingene er underlagt Høgskolestyret. De faglige avdelingene er lokalisert på seks ulike campuser i Trondheim og leier til sammen 75 000 kvm areal for undervisning. HiST budsjetterer årlig med ca 545 millioner kroner.

Når det gjelder organiseringen ved HiST er situasjonen litt annerledes enn ved NTNU. Her fungerer avdelingene i utgangspunktet som egne institusjoner, og dermed er de mer eller mindre selvstyrende. Dette vises også gjennom hvordan arbeidet med regnskap og økonomi fungerer. Hver avdeling har egne ansatte som har både økonomi og regnskapsansvar, og det samme gjelder ansatte på enhetsnivå. I tillegg er det flere ansatte med fagstillinger, som for eksempel sosionomer og hjelpepleiere, som også er pålagt å ha oppgaver innenfor budsjett og regnskap.

5. DISKUSJON

I denne delen av oppgaven skal vi presentere våre empiriske funn og knytte disse opp mot det teoretiske rammeverket som ble presentert i kapittel 2. Dette vil utgjøre analysen av de dataene som er samlet inn, og videre danne grunnlaget for konklusjoner. Kapitlet er delt opp i forhold til de tre forskningsspørsmålene.

5.1 FORVENTNINGER

I denne delen ønsker vi å presentere forventninger i forbindelse med aktivering av eiendelene og bruk av statlige regnskapsstandarder ved NTNU og HiST.

5.1.1 REGNSKAPET SOM KONTROLLMEKANISME

Formålet med aktivering av eiendelene i universitet og høyskolesektoren var å fremme et fullstendig kostnadsbilde av sektoren, og måle de økonomiske konsekvensene av tiltakene institusjonene gjennomfører på de tidspunktene tiltakene gjøres. Kunnskapsdepartementet, som er ansvarlig for all aktivitet i sektoren, forventet å få bedre informasjon som tilsvarende den aktivitet som foregår hos institusjonene i sektoren, og for å se den økonomiske utviklingen. De ønsket å synliggjøre det riktige kostnadsbildet av sektoren og dette gjenspeiles i følgende sitat fra respondenten fra departementet:

”Hva koster det egentlig staten å ha institusjonene?”

Forventningen i forbindelse med aktivering av eiendelene og åpningsbalansen, var for å bedre oversikten over statens forpliktelser og ressurser, med tanke på at avskrivningene og de tilsvarende investeringene skal gi et uttrykk for hva det koster å drive en institusjon. Ettersom Kunnskapsdepartementet ønsket å få mer oversikt og kontroll over den økonomiske situasjonen til institusjonene kan kravet om behandling av eiendelene i regnskapet etter periodiseringsprinsippet anses som en kontrollmekanisme for å styrke posisjonen som prinsipal. Dermed kan kravet om åpningsbalansen forklares ut fra at Kunnskapsdepartementet, som prinsipal, ønsker å overvåke og kontrollere institusjonene, som agenter, for å sikre at bevilgninger og annen kapital blir brukt i henhold til retningslinjer.

NTNU og HiST er agenter som opptre på vegne av Kunnskapsdepartementet. Respondentene gav uttrykk for en forventning om at også Kunnskapsdepartementet benyttet regnskapet og bruk av de statlige regnskapsstandardene som en kontrollmekanisme for å kunne få en bedre oversikt over sektoren.

Johnsen Å (2005) forklarer at prestasjonsmålinger har hatt lang tradisjon innenfor offentlig styring og ledelse, og effektivitet er en indikator som skal måle relasjonen mellom input og output. En respondent fra NTNU uttalte følgende:

”Jeg forventet at Kunnskapsdepartementet ville få mest igjen for aktiveringen av eiendelene og åpningsbalansen, i alle fall med tanke på en bedre uttelling i forhold til de andre sektorene”.

Videre uttalte respondenten fra Kunnskapsdepartementet:

”Vår forventning var i grunn å få en mest mulig realistisk måling av de økonomiske konsekvensene av de aktivitetene som gjennomføres”.

De to overstående sitatene illustrerer de ulike respondentenes forventninger om at åpningsbalansen skulle fungere som en kontrollmekanisme og en måling av de prestasjoner som oppnås i sektoren. Det er da viktig at disse målingene gir økt informasjon til brukerne, slik at disse overstiger kostnadene ved utviklingen og bruk av regnskapet. Dette betyr at agentkostnadene som forventes å påløpe ikke bør overstige den nytten Kunnskapsdepartementet forventer å få i forbindelse med beslutningsgrunnlaget ut fra åpningsbalansen og kapitalkostnadene som fremkommer i regnskapet.

I følge Mellempvik et. al (2010) vil et periodisert regnskap bestå av flere skjønsmessige elementer enn hva det tradisjonelle kontantprinsippet gjør. Dermed kan vi anta at regnskapene til HiST og NTNU nå inneholder flere skjønsmessige vurderinger enn før kravet om aktivering av eiendelene og bruk av statlige regnskapsstandarder ble iverksatt. På grunn av dette gav respondentene ved HiST og NTNU uttrykk for forventninger om økt kontroll fra Kunnskapsdepartementet. Respondentene fra begge institusjonene forventet økt fleksibilitet og frihet i forbindelse med verdifastsettelse og avskrivningstid.

Dette betyr at respondentene fra begge institusjonene forventet et sterkere prinsippal – agent forhold hvor Kunnskapsdepartementet utøver økt kontroll og etterprøving av de vurderingene som er gjort i forbindelse med verdifastsettelse og avskrivningsplan. I følge Busch et. al (2005) kan det oppstå opportunistisk atferd innenfor prinsippal – agent forholdet. Dette innebærer at agenten arbeider for egne mål, heller enn prinsippalens. Kunnskapsdepartementet forventet økt bruk av skjønsmessige vurderinger i regnskapet, og på grunn av dette forventet respondenten økt overvåking over hvordan budsjettene til institusjonene gjennomføres. Dette ble brukt som argument for å unngå at institusjonene opparbeidet seg betydelige beholdninger

som kan brukes til eget formål. Regnskapet som kontrakt mellom Kunnskapsdepartementet og institusjonene kan dermed bidra til å redusere muligheten for opportunistisk atferd.

5.1.2 BETYDNINGEN AV DE NYE REGNSKAPSNORMENE

Mellemvik og Bourmistrov (2002) forklarer at regnskap kan forstås forskjellig av ulike brukere. I forbindelse med kravet om aktivering av eiendeler og opprettelse av åpningsbalanse, hadde respondentene ved NTNU, HiST og Kunnskapsdepartementet både like og ulike forventinger til formålet. Dermed er regnskapets målsetting, formål og utvikling oppfattet forskjellig av de ulike brukerne av regnskapet. Respondentene hadde felles oppfatning om at aktivering av eiendelene ville gi et mer korrekt og riktig regnskap, fordi regnskapet ville vise kapitalkostnader og hva det faktisk koster å holde institusjonene i drift. Respondentene ved NTNU mente det ville bli mindre fokus på likviditet, bevilgning og budsjett, da de mente at disse begrepene var i fokus ved bruk av kontantprinsippet i regnskapet. Dermed forventet respondentene videre at sektoren ville ha mer fokus på norsk regnskapslov som brukes i privat sektors regnskapsførsel. I tillegg forventet de mer fokus på verdiskapning, måloppnåelse og effektivitet, som også er parametre i regnskapsloven.

Respondentene ved HiST forventet også harmonisering med privat sektors regnskapsnormer ettersom kostnadene nå skal fordeles i takt med kapitalslit og nedskrivninger, som også samsvarer med periodiseringsprinsippet. Respondentene fra HiST hadde positive forventninger til aktivering av eiendeler, fordi de antok at dette ville medføre friere avskrivningstid på varige driftsmidler og inventar. En av respondentene påpekte dette:

”Jeg så frem til at privat og offentlig sektor kunne snakke samme språk”.

Kunnskapsdepartementet hadde derimot ikke samme forventning som institusjonene i forbindelse med tanken om harmonisering mellom sektorene. Kunnskapsdepartementet hadde på forhånd klare forventninger om at aktivering av eiendelene ikke ville være en bevegelse mot regnskapsnormene som brukes i privat sektor. De forventet en harmonisering i form av en hybridløsning ved å innføre statlige regnskapsstandarder utviklet av Finansdepartementet. Disse bygger i hovedsak på norsk regnskapslov, men er tilpasset offentlig sektor ved innføring av forpliktelsesmodellen.

5.1.3 BETINGELSER, BRUK OG NYTTE

Regnskapets praksis blir påvirket av den organisatoriske konteksten og disse kan være kulturelle og strukturelle prosesser i organisasjonen (Olson & Mellempvik, 1996). Videre forklarer Otley (1980) at økonomi – og regnskapssystemer vil avhenge av ulike faktorer og spesifikke omstendigheter rundt organisasjonene. Gjennom undersøkelsen fant vi at respondenten fra Kunnskapsdepartementet hadde en klar forventning om at aktivering av eiendelene og åpningsbalansen i hovedsak skulle være fordelaktig til bruk for institusjonene selv. Dette ble begrunnet med at de ved hjelp av anleggsregisteret kunne ha bedre muligheter for å fatte økonomiske beslutninger ut i fra sitt eget regnskap. I tillegg forventet respondenten en helhetlig regnskapsmodell for hele sektoren. Samtidig forventet respondenten at en kunne sammenligne regnskapet med ulike statlige institusjonene, samt med de private institusjonene.

Forventningene om en helhetlig og velfungerende modell for hele sektoren, kan vitne om et ønske om å bedre Kunnskapsdepartementets sammenligningsmulighet mellom institusjonene. Gjennom vår undersøkelse fant vi at det faktisk eksisterer ulike betingede variabler som må tas hensyn til ved implementering av nye regnskapssystem hos de ulike institusjonene. Disse kan antas å ha en betydning for hvordan regnskapet brukes og forstås blant brukerne ved NTNU og HiST.

I tillegg til betingende variabler eksisterer det også rammeverk som vil være avgjørende for forståelsen og nytten til regnskapet. I følge Kvifte og Johnsen (2008) eksisterer det et sett med fundamentale konsepter som inneholder kvalitative egenskaper ved regnskapsinformasjon. Disse kvalitative egenskapene illustrerer de kvalitetskrav som er nødvendig for at regnskapsinformasjon oppfattes som nyttig for brukerne. Rammeverket inneholder både brukerspesifikke –, primærbeslutningsspesifikke – og sekundærbeslutningsspesifikke egenskaper.

Innenfor brukerspesifikke egenskaper finner vi begrepene egenskaper hos brukere, begripelighet og beslutningsnytte (Kvifte & Johnsen, 2008). Dette betyr at nytten av regnskapsinformasjonen avhenger av brukernes egenskaper, deres evne til å forstå den informasjonen som regnskapet produserer, og hvorvidt de evner å ta beslutninger på grunnlag av regnskapsinformasjonen. Flere av respondentene uttrykte positive forventninger i forbindelse med aktiveringen og periodisering av eiendelene. En respondent fra NTNU uttalte følgende:

”Som regnskapsmann og med den ballasten man sitter med så mener jeg det er bedre å drive med regnskap når man slipper å bruke kontantmodellen. Det gir noen faglige utfordringer som er litt større”.

Dette sitatet viser at respondenten hadde forventninger om økt faglige utfordringer, og han så videre på dette som svært positivt. Respondenten hadde da forventninger om at faglig bakgrunn og interesse ville gi økt nytte ved bruk av periodisering i regnskapet.

Respondentene ved HiST gav også uttrykk for at de hadde positive forventninger. Dette kan illustreres ved hjelp av nedenstående sitat:

”Som økonom er du opplært i en måte å se regnskapet på, og Statsregnskapet med kontantprinsippet blir en annen måte å tenke på, og dermed må en justere seg litt i forhold til det”.

Ved HiST var også forventningene at faglig bakgrunn hadde stor betydning for bruk av periodisering i regnskapet, og at en bevegelse bort fra det tradisjonelle kontantprinsippet var positivt fordi en ofte lærer bruk av periodiseringsprinsippet gjennom utdanning. Dette viser at de ansatte ved institusjonene forventet økt begripelighet i forbindelse med bruk av regnskapsinformasjonen da periodiseringsprinsippet er i hovedsak tema ved undervisning i høyere utdanning. Samtidig påpekte respondenten ved HiST en annen viktig faktor i denne sammenhengen:

”Jeg mener altså ikke at det bare går på utdannelse, men kanskje også på interesse”.

Interesse anses som en egenskap ved brukerne av regnskapsinformasjonen, og dette gir indikasjoner på at respondentene forventet at interesse var en egenskap som i stor grad ville øke nytten av periodiseringen i regnskapet.

Respondenten fra Kunnskapsdepartementet hadde en klar forventning om økt beslutningsnytte i forbindelse med aktivering av eiendelene og synliggjøring av kapitalkostnadene.

”Vi ønsket å få et uttrykk for kapitalforbruket, den kostnaden som staten pådras som en følge av at man har bygningsmasse og andre varige driftsmidler på universitetene og høyskolene. Departementet har en klar interesse av å ha så god og oppdatert økonomisk informasjon som mulig, og vi er jo i prinsippet ansvarlig for all aktivitet i sektoren og dermed er det, sett fra vårt synspunkt, viktig å ha

økonomisk informasjon som tilsvarer den aktiviteten institusjonene i sektoren har”.

Ut fra dette sitatet er det nærliggende å tro at Kunnskapsdepartementet forventet økt beslutningsnytte i forbindelse med aktivering av eiendelene og opprettelse av åpningsbalansen. Ved å få et helhetlig og fullstendig kostnadsbilde i sektoren, gav respondenten uttrykk for en forventning om å kunne sammenligne på tvers av sektoren og i tillegg sammenligne de statlige universitetene og høyskolene med private institusjoner.

Innenfor primærbeslutningsspesifikke egenskaper finnes begrepene relevans og pålitelighet. Som nevnt av Kvifte og Johnsen (2008) betyr relevans at informasjonen må ha betydning for beslutningstaker i den bestemte situasjonen, og at den må gi informasjon om fremtiden. Pålitelighet betyr at informasjonen må være representativ og troverdig i forhold til det den skal presentere. I forbindelse med relevans gav respondentene fra både NTNU og HiST uttrykk for en forventning om at aktivering av eiendelene og bruk av de statlige regnskapsstandardene skulle bli fordelaktig for institusjonene selv. Dette begrunnet de fleste med at de så hensiktsmessigheten med å opprette et anleggsregister og at dette ville bedre den totale oversikten over hvor store verdier som ligger på anleggssiden. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet påpekte viktigheten med å ha relevant informasjon til enhver tid, med tanke på at departementet er ansvarlig for den aktiviteten som foregår i sektoren. Dermed forventet respondenten at periodiseringen ville være fordelaktig i forbindelse med de tre målepunktene de foretar hvert år, de to tertialoppgjørene og årsoppgjøret. Slik forventet han at informasjonen ville være svært relevant ved kontroll over den økonomiske utviklingen til institusjonene

Respondentene ved HiST forventet at aktivering av anleggsmidlene og åpningsbalansen skulle gi et mer korrekt og reelt bilde av den økonomiske stillingen til institusjonen. Dette ble begrunnet med at de i fremtiden ville fordele kostnadene i takt med kapitalslitet, og at dette ville gi et mer riktig bilde av regnskapet. Dermed forventet de at videre bruk av periodiseringsprinsippet ville økte påliteligheten til regnskapsinformasjonen.

Sammenlignbarhet innebærer at regnskapsinformasjonen må kunne sammenlignes over tid, mens konsistent informasjon betyr at den bør være ensartet i form av samme klassifisering av kontoer, regler og teknikker innenfor samme kontekst (Kvifte & Johnsen, 2008). Respondenten fra Kunnskapsdepartementet forklarte at de nye statlige regnskapsnormene ble dannet for å fremme homogene og sammenlignbare regnskap innenfor sektoren. Det ble også

forventet at den nye regnskapsinformasjonen kunne sammenlignes med de 26 andre private høyskolene i landet. Ifølge Mellempvik et. al (2010) vil en overgang til periodiseringsprinsippet gi regnskapsinformasjon som er mer i tråd med bedriftsregnskapet. Dette betyr at det blir enklere å sammenligne hva det koster å produsere de samme tjenestene ved en offentlig og privat institusjon. Dermed er det også naturlig å forvente at regnskapsinformasjonen som produseres i universitet og høyskolesektoren nå lettere kan sammenlignes med informasjonen som produseres i privat sektor. Det vil da være enklere å sammenligne hvor effektivt de statlige universitetene og høyskolene produserer sine tjenester i forhold til det private. Det vil videre være nærliggende å tro at Kunnskapsdepartementet hadde forventninger om at implementeringen av de statlige regnskapsstandardene ville føre til mer sammenlignbare regnskap. Derimot er det viktig i denne sammenhengen å påpeke at flere av respondentene forventet økt bruk av skjønnsmessige vurderinger i forbindelse med verdsetting av bygg og eiendeler. Dermed kan det antas at det eksisterte forventninger om at regnskapsinformasjonen ble mindre konsistent med tanke på at det kunne dannes lokale normer og retningslinjer for verdifastsettelse og avskrivningstid. Samtidig påpekte flere av respondentene at de på forhånd ikke antok at dette ville påvirke informasjonens pålitelighet i særlig stor grad.

5.1.4 OPPSUMMERING

I denne delen av analysen ble de forventningene respondentene hadde i forkant av aktivering av eiendelene og opprettelsen av åpningsbalansen presentert. Flere av respondentene påpekte forventningen om økt kontroll over regnskapsføringen til institusjonene, og dette ble begrunnet med at et periodisert regnskap vil inneha flere skjønsmessige elementer enn det tradisjonelle kontantregnskapet. I tillegg forklarte respondentene at de forventet rom for frihet og fleksibilitet i forbindelse med skjønsmessige vurderinger tilknyttet verdifastsettelsen på eiendelene, og dermed fastsettelsen av avskrivningsplan. Det kan være nærliggende å tro at formålene med å innføre krav om aktivering av eiendeler kommer av at Kunnskapsdepartementet i større grad ønsker å bruke regnskapet som kontrollmekanisme, slik at de enklere kan ha oversikt over den aktiviteten institusjonene utfører. Slik øker Kunnskapsdepartementet, som prinsippal, kontrollen over institusjonene som agenter.

Videre forventet respondentene fra både HiST og NTNU at aktiveringen av eiendelene ville være et steg i retning av regnskapsførsel tilnærmet lik privat sektor, og forventet fokus på norsk regnskapslov, verdiskapning, måloppnåelse og effektivitet. Respondentene forventet dermed en harmonisering med de regnskapsnormene som brukes i privat sektor, og anså dette som svært positivt for sektoren. Kunnskapsdepartementet hadde derimot en klar forventning om at regnskapene for sektoren ikke skulle bli slik som i privat sektor. De ønsket en hybridløsning hvor regnskapsnormene bygger på norsk regnskapslov, men er tilpasset den statlige sektor gjennom blant annet bruk av forpliktelsesmodellen.

Til slutt har vi diskutert forventningene i lys av rammeverket for kvalitative egenskaper ved bruk av regnskap. Diskusjonen viser at alle respondentene hadde store forventninger til de statlige regnskapsstandardene, og mente at aktivering av eiendelene og videre periodisering av eiendelene ville påvirke regnskapsbruken i positiv retning. Blant annet ble det påpekt forventninger om økt begripelighet, beslutningsnytte, relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet.

5.2 ERFARINGER

Innenfor denne delen presenteres respondentenes erfaringer i forbindelse med aktivering av eiendelene og bruk av statlige regnskapsstandarder.

5.2.1 REGNSKAPET SOM KONTROLLMEKANISME

Regnskapet kan fungere som en kontrollmekanisme mellom prinsipal og agent (Busch, Johnsen, Klausen, & Vanebo, 2005). Vi har gjennom undersøkelsen identifisert to prinsipal – agentforhold. For det første er Kunnskapsdepartementet en prinsipal som skal sikre at både HiST og NTNU oppfyller sine formål som statlige utdanningsinstitusjoner. De mottar statlige bevilgninger og er dermed pliktet til å forvalte disse bevilgningene i tråd med Kunnskapsdepartementets interesser. Regnskapet som institusjonene avlegger fungerer derfor som en kontrollmekanisme, slik at Kunnskapsdepartementet som prinsipal har mulighet til å sikre at institusjonene som agenter oppfyller kravene til bevilgnings- og økonomireglement. Dermed brukes regnskapet som styringsverktøy hvor de kan se spor av midlene som gis og den politiske beslutningen som er tatt. Flere av respondentene påpeker at regnskapet er det eneste måleinstrumentet Kunnskapsdepartementet har som måler de økonomiske konsekvensene av den aktiviteten som utføres ved institusjonene.

Under intervjuene påpekte respondentene at regnskapsrapporteringen gir Kunnskapsdepartementet en oversikt over den økonomiske stillingen til institusjonene i sektoren og hvor mye ressurser de bruker. Respondentene ved NTNU mente at de nå kan gi et korrekt økonomisk bilde av virksomheten, og Kunnskapsdepartementet får dermed en bedre oversikt over hvordan de ulike institusjonene forvalter de midlene de har til rådighet og hvilke midler de faktisk trenger. På denne måten vil regnskapet være en indikasjon på institusjonenes prestasjoner i forhold til de bevilgninger som er gitt av staten. Prinsipal – agent teorien forutsetter alltid at opportunistisk atferd kan forekomme (Busch et. al, 2005). Gjennom et regnskap som inneholder mye økonomisk informasjon kan regnskapet fungere som kontrollmekanisme og bidra til å redusere mulighetene for opportunistisk atferd blant utdanningsinstitusjonene. Ved at Kunnskapsdepartementet nå har bedre oversikt over den økonomiske situasjonen til institusjonene gjennom regnskapet, kan dette bidra til økt kontroll over den aktiviteten som institusjonene bedriver.

Det andre prinsipal – agent forholdet som er identifisert er forholdet mellom HiST og NTNU sentralt og de ulike underenhetene ved de to institusjonene. Deler av bevilgningene fra staten gis nedover i organisasjonen til de ulike fakultetene og instituttene etter behov, slik at disse

bidrar til å oppfylle kravene fra Kunnskapsdepartementet i forhold til forskning og utdanning. Som tiligere nevnt er regnskapsrollene ved de to institusjonene forskjellige. Ved NTNU er den sentralisert til kun å gjelde et fåtall av ansatte med utdanning innfor økonomi og regnskap, mens regnskapsrollen ved HiST er desentralisert slik at både ansatte med regnskapsbakgrunn og ansatte uten bakgrunn i regnskap har regnskapsansvar som en del av det daglige arbeidet.

Respondentene ved både NTNU og HiST erfarte at den generelle regnskapsmessige kontrollen økte i forbindelse med aktivering av eiendelene. Dette kan forklares ut fra at de, som nevnt tidligere, eksisterer innenfor et prinsippal – agent forhold. Når det gjaldt den praktiske delen i forbindelse med de statlige regnskapsstandardene, påpekte respondentene ved NTNU at de hadde et stort behov for ekstern konsulentbistand i forbindelse med verdsetting av eiendeler og inventar. De benyttet blant annet Ernst & Young som gjennomgikk prosjektet i forbindelse med risikoanalyser. Videre kontrollerte Multiconsult verdifastsettelsen på bygg og anlegg, og at den økonomiske levetiden var fastsatt riktig. I tillegg til kontrollen ved opprettelse av åpningsbalansen, har NTNU også løpende kontroll på regnskapsføringen på enhetsnivå, spesielt i forhold til omposterings dersom investeringer er feilført. Respondentene ved HiST forklarte også at aktivering av eiendelene har gitt mer behov for kontroll. Erfaringene går i hovedsak ut på at det er nødvendig å sette av tid for å korrigere regnskapene og dette mener de i hovedsak kommer av at det er nye parametere som nå ligger inne i anleggsregisteret, og som må kontrolleres fortløpende.

I følge Busch et. al (2005) er det såkalte agentkostnader ved bruk av prestasjonsmålinger. Som nevnt i avsnittet ovenfor, er det benyttet mye tid på kontroll av regnskapsføringen, spesielt i forbindelse med aktivering av eiendelene. Kontrollen ved NTNU som ble utført av de eksterne konsulentselskapene, kan sees på som en type agentkostnader. Det samme gjelder internkontrollen ved HiST, ved at regnskapsansvarlige sentralt har brukt mye tid og ressurser på å kontrollere regnskapene som er utført ved avdelingene. Johnsen Å. (2005) forklarer at prestasjonsmålinger er beslektet til kostnad – nytte vurderinger. Dermed er det viktig at agentkostnadene i forbindelse med regnskapet ikke overstiger hensiktsmessigheten ved kontrollmekanismen.

5.2.2 BETYDNINGEN AV DE NYE REGNSKAPSNORMENE

Den økte kontrollen av regnskapet kan forklares ut fra periodiseringsprinsippet økte muligheter for skjønnsutøvelse innenfor regelverket. I forbindelse med opprettelsen av åpningsbalansen kreves det at de ulike institusjonene gjennomgår praktisk opptelling av alt inventar og utstyr, og videre verdsetter bygg og anlegg. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet forklarte at Finansdepartementet har utviklet SRS 17 som fungerte som et veiledningsnotat for håndtering av varige driftsmidler, samt for aktivering av eiendelene er SRS 17 retningsgivende for sektoren. SRS er normgivende for hvordan institusjonene skal utarbeide og presentere virksomhetsregnskapet. Respondenten uttalte videre:

”Det finnes et sett av standarder og veiledninger, men det er mye skjønn ute og går”.

Dette illustrerer at overgangen til et periodisert regnskap medfører en del skjønsmessige vurderinger og fleksibilitet med tanke på verdsetting av åpningsbalansen. Dette viser at også Kunnskapsdepartementet har erfart behovet for økt kontroll av regnskapsføringen til institusjonene. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet forklarte at denne kontrollen stort sett gjelder vurdering av om skjønnsutøvelsen i regnskapene har vært fornuftig, og at det spesielt er periodisering av enkelte typer kostnader som må kontrolleres:

”Det er klart at et regnskap med skjønnsutøvelse krever mer gjennomgang enn et regnskap som bare måler kontantstrøm”.

Ovenstående sitat illustrerer at SRS 17 allikevel gir store rom for egne vurderinger av avskrivningsplaner så lenge de er fornuftige i henhold til norsk regnskapslov. Avskrivningsplanene vil derfor kunne utarbeides ulikt av institusjonene. Normer gir retningslinjer for hvordan regnskapet skal gjennomføres i praksis, og disse er ofte gitt fra en ekstern instans. Allikevel kan det eksistere interne normdannelser innenfor de eksterne normrammene (Olson & Mellemvik, 1996). Både NTNU og HiST anså retningslinjene fra Kunnskapsdepartementet som romslige og hvor det forelå muligheter for egne skjønsmessige vurderinger. Derfor ble interne retningslinjer opprettet som veiledningsmal ved begge institusjonene, noe som forenklet opptelleprosessen for de involverte partene. Disse interne retningslinjene inneholdt veiledning for verdifastsettelse av bygg, anlegg og inventar, levetid og avskrivningsplan, jf interne dokument i vedlegg 3 og 4. Da vi studerte disse dokumentene fant vi at både verdifastsettelsen, levetiden og avskrivningsplanen er fastsatt

ulikt ved de to institusjonene. NTNU fastsatte alle lisenser og programvarer med en verdi over 30 000 kr til en levetid på tre år, mens ved HiST var veiledningen mer fleksibel og derfor mindre retningsgivende, da lisenser og programvarer ikke ble behandlet etter en klar norm. I tillegg er de interne veiledningene ulike med hensyn på både inventar, nettverk og audiovisuelt utstyr. Her fastsetter NTNU levetiden til henholdsvis 10, 5 og 3 år, mens HiST fastsatte de henholdsvis til 7, 7 og 5 år.

Olsen og Mellempvik (1996) forklarer at prinsipper og metoder betraktes som normdanning i et eksternt system, men at det også kan dannes egne lokale normdannelser innenfor de eksterne rammene. Som forklart i avsnittet over, eksisterer det ved både HiST og NTNU interne normer for verdifastsettelse av anleggsmidler. Disse normene ble opprettet for å standardisere et sett med felles vurderinger innenfor institusjonene, slik at praksisen ble lik for hele organisasjonen. Dermed er tallene kanskje sammenlignbare innenfor hver institusjon, men det kan settes spørsmålstegn ved hvordan dette påvirker sammenlignbarheten på tvers av institusjoner, og for sektoren som helhet. Det er nærliggende å anta at de interne normene kan påvirke konsistensen til tallene, ved at det ikke er benyttet samme prinsipper og teknikker for alle institusjonene innen sektoren.

Respondentene fra begge institusjonene påpekte at veiledningsnotatene er utarbeidet for å fungere som et hjelpemiddel for standardisering av regnskapsføringen, og at institusjonene dermed skal kunne sammenlignes. Allikevel er det klare forskjeller mellom de interne veiledningene. Ved NTNU er veiledningen utarbeidet av og for ansatte på sentralt nivå og her er veiledningene klare og tydelige. Ved HiST er de derimot mindre retningsgivende og detaljert. Her har det ifølge respondentene vært mer muntlige veiledninger om hvordan telling og aktivering av eiendelene skulle gjennomføres for regnskapsansvarlige på enhetsnivå.

Ved NTNU ble det opprettet en sentral prosjektgruppe, med én innføringsansvarlig for hvert av fakultetene. Telling og verdifastsettelsen ble delegert ned på fakultetsnivå, mens medlemmer av den sentrale prosjektgruppen kontrollerte tallene og avskrivningstiden. Prosessen ble ifølge respondentene gjort systematisk og korrekt, men de fikk beskjed av Kunnskapsdepartementet om å gjennomføre verddivurderingene mest mulig skjønnsmessig. Ved HiST gav respondentene uttrykk for at de var misfornøyd med telleprosessen og at det ble gitt dårlige instruksjoner for gjennomføring:

”Her på avdelingen var det vaktmester, med lite kunnskap om teknisk utstyr, som telte opp og klassifiserte inventaret. Dermed kan det kanskje stilles spørsmålstegn ved åpningsbalansen”.

Sitatet illustrerer at på grunn av lite veiledning og store muligheter for fleksibilitet, ble prosessen ved HiST lite systematisk, og dermed ble det gjennomført en del ukorrekte klassifiseringer.

De ulike erfaringene som respondentene ved HiST og NTNU har hatt i forbindelse med de statlige regnskapsstandardene, viser at det innenfor eksterne normer kan dannes ulike lokale normer, og disse kan da bli retningsgivende for hvordan eiendeler og inventar regnskapsføres.

Regnskapet og standardene for rapportering bør tilpasses den organisasjonen som skal rapportere og de brukerne som skal benytte seg av den informasjonen som regnskapet bidrar med (Mauland & Mellemvik, 1998).

”Vi bruker statlige regnskapsstandarder som er utviklet av Finansdepartementet, og her finnes klare avvik fra standardene i privat sektor”.

Dette sitatet kommer fra respondenten ved Kunnskapsdepartementet, og illustrerer hvordan Finansdepartementet og Kunnskapsdepartementet sammen har forsøkt å finne regnskapsstandarder som er tilpasset sektoren og den konteksten institusjonene befinner seg innenfor.

”Privat sektor vil være interessert i det tallet som står nederst, altså bunnlinjen. I vår sektor er vi interessert i det regnskapsmessige resultatet av oppdragsfinansiert aktivitet, altså de oppdragene som institusjonene påtar seg”.

Dette sitatet fra respondenten ved Kunnskapsdepartementet illustrerer at privat sektor har fokus på det økonomiske resultatet til virksomhetene, mens offentlig sektor ofte har hovedfokus på kvaliteten på tjenestene som sektoren tilbyr. Privat sektor følger regnskapsloven, mens universitet og høyskolesektoren fører sine regnskaper etter statlige regnskapsstandarder. Disse standardene er tilpasset sektoren slik at det regnskapsmessige resultatet av den bevilgningsfinansiere virksomheten nullstilles og avsettes i balansen som en forpliktelse, som kan være både positiv og negativ. Samtidig benyttes også forpliktelsesmodellen i denne sektoren. Ved å følge denne modellen, genereres en regnskapsmessig inntekt som nullstiller avskrivningene, da universitetene og høyskolene ikke

mottar bevilgninger for å dekke avskrivningene. Dette viser at normene for regnskapsførsel i universitet og høyskolesektoren er ganske ulik privat sektor og de virksomhetene som regnskapsføres etter regnskapsloven. Forpliktelsesmodellen er dermed en tilpasning til de offentlige institusjonene som skal utarbeide regnskapet, og de brukerne som skal benytte seg av regnskapsinformasjonen. Videre viser vår undersøkelse at NTNU og HiST også tilpasser forpliktelsesmodellen i forhold til egen økonomi – og regnskapsfunksjon.

Som nevnt i kapitel 4, er regnskapsfunksjonen til NTNU sentralisert. Dermed vil ikke forpliktelsesmodellen være synlig på fakultets- og enhetsnivå. De ansatte konterer fremdeles investeringer som en kostnad, og videre behandles og nullstilles resultatet av disse investeringene av de ansatte sentralt. Ved HiST har derimot de ansatte på enhetsnivå økt ansvar i forhold til investeringer og forbruk, og dermed må de fleste ansatte som har regnskap og økonomiansvar på dette nivået forholde seg til forpliktelsesmodellen. Ifølge respondenter sentralt ved HiST – administrasjonen, som har hovedansvaret for regnskapsarbeidet, har delegering av forpliktelsesmodellen medført et økt behov for kontroll. Dette gjelder spesielt konteringen i forbindelse med investeringer hvor en del av de ansatte på enhetsnivå registrerer dette som en kostnad heller enn på aktiveringskonto.

Når institusjonene benytter forpliktelsesmodellen for regnskapsmessig behandling av eiendeler, kreves det en rekke ekstraposteringer i forbindelse med investering av varige driftsmidler. Flere av respondentene ved NTNU påpekte at på grunn av modellens resultatnøytrale effekt, anså de ikke bruken som en stor utfordring for sektoren. Respondentene ved HiST synes derimot at forpliktelsesmodellen er kompleks og vanskelig å forklare. Regnskapsansvarlige ved HiST har vanskeligheter med å forklare de nye reglene og retningslinjene til fagansvarlige på avdelingene, da disse finner modellen vanskelig og uforståelig. Dette poenget kan illustreres ved følgende sitat fra en regnskapsansvarlig ved HiST:

”Det å forklare at pengene du bruker, som faktisk er en utgift plutselig blir satt på inntektssiden, er vanskelig for folk å forstå”.

Dette viser at forpliktelsesmodellen ikke er lett å håndtere og dermed vanskelig å bruke, ettersom det skal gjennomføres motposter for å holde regnskapet resultatnøytralt. I tillegg til denne problematikken, finnes det utfordringer med forklaring av reglene knyttet periodisering og forpliktelsesmodellen til fagansvarlige uten regnskap og økonomiutdanning. Respondentene ved HiST gav uttrykk for at ansatte hadde vanskeligheter med å forstå at noe

skal kostnadsføres ved en forpliktelse eller idet driftsmidlet forbrukes, og at noe utgiftsføres når fakturaen betales. Det faktum at flere av ansatte på institutt- og enhetsnivå ved begge institusjonene i hovedsak fokuserer på fakturaens betalingsfrist, hvor mye kapital som er brukt, og hvor mye som gjenstår til forbruk, kan tyde på at kontantmodelltankegangen fremdeles eksisterer. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet mente også at en av hovedutfordringene i forbindelse med aktivering av eiendelene og opprettelse av åpningsbalanse i sektoren har vært å få de ansatte til å benytte informasjonen et regnskap med statlige standarder gir. Nedenstående sitat illustrerer dette på en god måte:

”De utfordringene vi har er først og fremst å få virksomhetene til å benytte seg av den informasjonen som finnes i regnskapet, og snu litt på tankegangen og ryggmargsrefleksene i sektoren”.

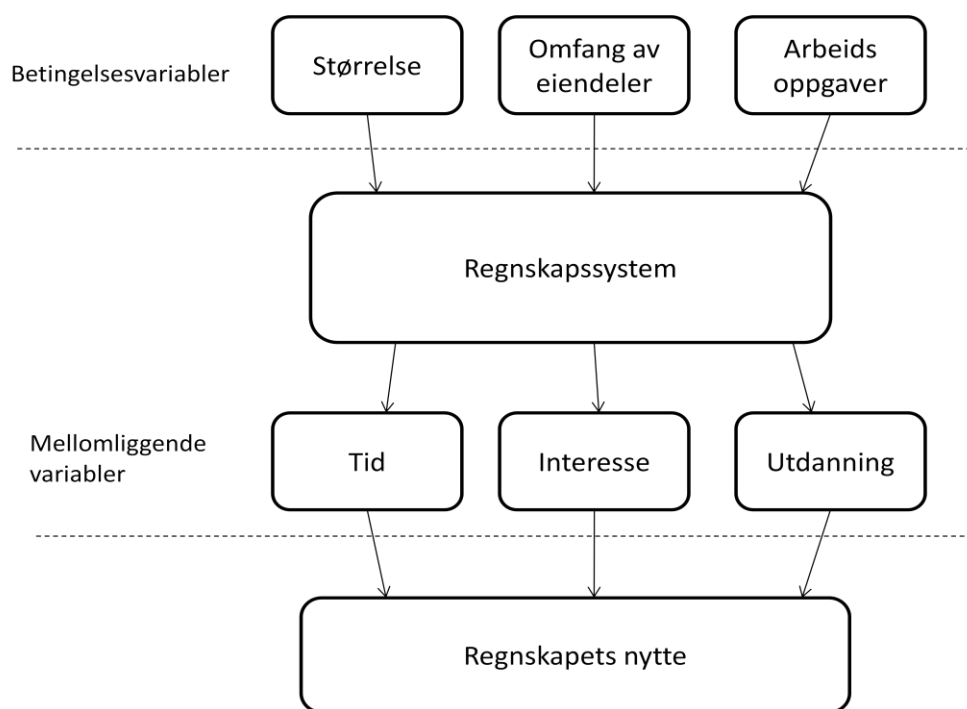
På grunn av disse utfordringene angående opprettelsen av anleggsregisteret generelt og forpliktelsesmodellen spesielt er informasjonen fra regnskapet nå vanskelig å tolke. Dermed har respondentene tilpasset situasjonen for eget bruk. Det er blitt opprettet egne prosjektkoder for å enklere se hva som tilhører programvare, IKT eller inventar. Selv om ansatte ved HiST har hatt problemer og utfordringer med de nye regnskapsnormene og forpliktelsesmodellen, gav respondentene ved NTNU uttrykk for det motsatte. Dermed er de tekniske utformingene og praksisen ulik ved HiST og NTNU, og dette kan tyde på at det eksisterer en rekke variabler som påvirker anvendelsen av regnskapssystem ved de ulike institusjonene. Disse variablene vil videre kunne påvirke institusjonenes effektivitet målt i forhold til målsetningene.

5.2.3 BETINGEDE VARIABLER OG KONTEKST

Ifølge betingelsesteori vil ulike betingelsesvariabler påvirke valg av økonomistyringssystem og i tillegg til ulike mellomliggende variabler vil dette påvirke organisasjonens effektivitet (Otley, 1980). Dette er illustrert i figur 2.2 i teorikapitlet. Hensikten med økonomi og regnskapssystemet er at det skal gi et riktig kostnadsbilde, synliggjøre kapitalslitet på eiendelene, og gi en bedre oversikt over de bevilgningene som institusjonene mottar fra staten. I tillegg må de ansatte benytte systemet på riktig måte, og bruke den informasjonen som regnskapet gir for at det skal fungere effektivt. NTNU og HiST kan tilpasse økonomistyring – og regnskapssystemer av de ulike betingelsesvariabler de omgis. Disse variablene gjør at regnskapssystemet kan fungere ulikt ved de to institusjonene. Ved HiST for eksempel kan de ansatte for eksempel oppleve regnskapet og dens funksjon som lite relevant, lite interessant og lite pålitelig av ulike årsaker. Derimot kan de ansatte ved NTNU ha en annen oppfatning, og anse regnskapet slik det er i dag som svært meningsfullt, relevant og beslutningsnyttig.

Gjennom undersøkelsen ble det identifisert tre situasjonsbestemte faktorer som kan antas å ha påvirket utformingen av regnskapssystemene ved NTNU og HiST. Disse illustrerer også hvorfor regnskapsfunksjonen er ulik ved de to institusjonene. Videre identifiseres en rekke mellomliggende variabler som kan påvirke hvorvidt regnskap og regnskapssystemet fungerer hensiktsmessig. Både betingelsesvariablene og de mellomliggende variablene presenteres i figur 5.1 for å illustrere hvordan disse bidrar til utformingen av regnskapssystemene ved de to institusjonene, og hvordan de avgjør nytten og hensiktsmessigheten til systemet.

Betingelsesvariablene som er identifisert i undersøkelsen er størrelse, omfang av eiendelene og arbeidsoppgaver. De mellomliggende variablene som ble funnet, tid, interesse og utdanning, diskuteres nærmere i avsnitt 5.2.4. Otley (1980) forklarer at betingelsesteori bygger på antagelsen om at det ikke finnes et universalt hensiktsmessig økonomistyringssystem som passer alle organisasjoner, men at systemet må tilpasses de faktorer og spesifikke omstendigheter som eksisterer rundt organisasjonene. Videre er hovedessensen i betingelsesteori-paradigmet at effektivitet handler om å tilpasse organisasjonen til omstendighetene, og dette vil føre til økte prestasjoner og effektivitet.



Figur 5.1: Betingelsesvariabler ved NTNU og HiST

Undersøkelsen viser at strukturen ved de to institusjonene kan ha innvirkning på organiseringen av regnskapsfunksjonen. NTNU er en betydelig større institusjon enn HiST, og dermed har NTNU langt flere fagtilbud. Studien av de to institusjonene viser at NTNU har en sentralisert organisasjonsstruktur, og regnskapsansvaret ved institusjonen er plassert i administrasjonen. Dette innebærer at kun et fåtall ansatte med god faglig kompetanse innen økonomi og regnskap, har ansvaret for regnskapsføringen ved universitetet. Ansatte på institutt- og fakultetsnivå har hovedfokus på sine respektive fagområder, og lite ansvar for regnskapsarbeidet. Dette innebærer også at forpliktelsesmodellen ikke er delegert ned på enhetsnivå, noe som betyr at kun ansatte sentralt forholder seg til denne ved regnskapsføringen. På denne måten har aktivering av eiendelene og bruk av forpliktelsesmodellen kun hatt effekt for ansatte sentralt ved NTNU, da ansatte på enhetsnivå er lite delaktig i regnskapsarbeidet. En respondent ansatt på enhetsnivå ved NTNU uttalte følgende:

”Vi forholder oss til regnskapet på samme måte som før. Jeg kjenner ikke til at jeg har brukt periodiseringen noen gang”.

Dette sitatet er meget interessant med tanke på at ansatte på enhetsnivå forholder seg til regnskapet på samme måte som før, selv om nye regnskapsstandarder er implementert. Dette kan vise at periodiseringen kun blir brukt av ansatte sentralt ved NTNU, mens

regnskapsbruken på enhetsnivå ikke har endret seg nevneverdig i forbindelse med anvendelsen av de statlige regnskapsstandardene.

HiST har en forholdsvis desentralisert organisasjonsstruktur. De ulike avdelingene som inngår under HiST fungerer tilsynelatende som egne institusjoner og er mer eller mindre selvstyrende. På denne måten har de ansatte ved de ulike avdelingene også ansvar for regnskap og budsjettering. Respondentene forklarte at hver avdeling har egne ansatte som jobber med regnskap i tillegg til å jobbe med egne respektive fagområder. Disse fagområdene kan være alt fra matematikk og fysikk til sykepleie, ergoterapi eller vernepleie. Forpliktelsesmodellen og de øvrige statlige regnskapsstandardene påvirker dermed arbeidshverdagen til de ansatte på enhetsnivå ved HiST i mye større grad enn de ansatte på enhetsnivå ved NTNU. Dette viser at organisasjonsstrukturen ved de to institusjonene er en betingelsesvariabel for utforming av regnskapssystem. HiST og NTNU har ulik organisasjonsstruktur, og undersøkelsen viser at dette har påvirket organiseringen av regnskapsfunksjonen, ved at NTNU har sentralisert, mens HiST har desentralisert regnskapsansvaret.

Ifølge Chenhall (2003) kan organisasjonsstruktur være en viktig betingelsesvariabel for valg av styringssystemer, og han skiller mellom differensiert og integrert organisasjonsstruktur. Det er nærliggende å anta at HiST har en differensiert organisasjonsstruktur, ved at underenhetene opptrer som selvstyrende enheter hvor autoriteten er desentralisert. I motsetning antas det at NTNU har en integrert organisasjonsstruktur med enheter som er direkte underlagt organisasjonens ledelse. Dette viser at aktivering av eiendelene og bruk av forpliktelsesmodellen er påvirket av organisasjonsstrukturen ved NTNU og HiST.

Det ser ut til å eksistere store forskjeller mellom NTNU og HiST da det gjelder omfanget av eiendeler. NTNU eier alle sine bygninger og anlegg, og det blir gjort store innkjøp når det gjelder teknisk – vitenskapelig utstyr. Dermed kreves mye arbeid i forbindelse med regnskapsføring av nyinvesteringer og avskrivninger av eiendelene. HiST leier derimot størstedelen av sine lokaler og dermed eksisterer det ingen verdier på selve bygningene. Det varierer det veldig mellom de ulike avdelingene i forhold til hvor mye ressurser som går med til vitenskapelig utstyr, laboratorier, maskiner og annet inventar. Respondentene ved HiST påpekte at siden det eksisterer ulike fagområder ved de ulike avdelingene, vil det også være forskjeller i omfanget av eiendeler. En respondent ble spurt om forpliktelsesmodellen ble benyttet på avdelingsnivå, og vi fikk følgende svar:

”Ja, og den er jo litt merkelig, men det går greit. Det er ikke veldig store problemer med den og dette skyldes omfanget av eiendelene ved denne avdelingen. Hadde det vært et større omfang av eiendeler her, ville nok problemene vært større”.

Dette sitatet illustrerer at forpliktelsesmodellen er implementert ned på enhetsnivå ved HiST, men at dette ikke er spesielt problematisk da det er lite omfang av eiendeler ved enkelte avdelinger. Ved enkelte avdelinger, for eksempel avdeling for teknologi, hvor det utdannes ingeniører, er det et større behov for teknisk – vitenskapelig utstyr og annet inventar som er nødvendig for undervisningen. Dette gir et større behov for jevnlig nyinvesteringer og innkjøp. Dermed blir forpliktelsesmodellen brukt i mye større grad enn ved avdelinger som ikke har behov for hyppige reinvesteringer og nykjøp.

Vi anser omfang av eiendeler som en viktig betingelsesvariabel i forbindelse med implementering av de statlige regnskapsstandardene i et tidligere fastsatt regnskapssystem. NTNU eier størsteparten av sine bygninger, og alt av teknisk – vitenskapelig utstyr som eksisterer. Gjennom vår undersøkelse påpekte også respondentene at det finnes mye vitenskapelig utstyr, laboratorier og annet inventar, spesielt med tanke på sykehusklinikken som NTNU eier. I tillegg til det utstyret som trengs i forbindelse med ingeniørutdanningene og mye audiovisuelt utstyr i forbindelse med film og medieutdanningen. På grunn av det enorme omfanget av eiendeler, har NTNU valgt å ikke implementere forpliktelsesmodellen ned på enhetsnivå, og heller ha en samlet sentral regnskapsfunksjon ved administrasjonen. HiST har derimot, valgt å implementere forpliktelsesmodellen på enhetsnivå, og det antas at dette, sammen med organisasjonsstrukturen, er betinget av omfanget av eiendelene ved institusjonen. Dermed antar vi at omfanget av eiendelene ved NTNU og HiST er en betinget variabel som kan være avgjørende for hvordan regnskapssystemet er utformet.

Den siste betingelsesvariabelen er arbeidsoppgaver. Før bruk av forpliktelsesmodellen og aktivering av eiendelene, hadde ansatte på enhetsnivå ved HiST og NTNU ulike arbeidsoppgaver og ansvarsområder i forbindelse med regnskapsarbeid. Ansatte på institutt – og fakultetsnivå ved NTNU har generelt lite fokus på regnskap. Dette resulterer i lite fokus på periodisering og ulike føringsprinsipper. En respondent på enhetsnivå ved NTNU gav uttrykk for at de kun er opptatt av hvordan pengene brukes, hvor mye som kan spares, og hvor mye som er gått ut av beholdningen:

”Det vi er opptatt av, er økonomistyringen, og ikke så mye av regnskapet. På enhetsnivå ved NTNU er det økonomistyring og avviksforklaring vi holder på med til daglig, og dette blir dermed fokuset”.

Sitatet illustrerer hvordan arbeidsoppgavene i forbindelse med økonomi er fordelt ned på enhetsnivå ved NTNU. Respondenten forklarte at de forholdt seg til regnskapet på samme måte nå, som før kravet om aktivering av anleggsmidlene kom. De registrerer nyinvesteringer og noterer all den informasjonen NTNU sentralt trenger, for eksempel hvor utstyret blir plassert og hvilke type utstyr det er snakk om. I tillegg var respondenten klar på at de ikke opplevde noen fordeler med aktivering av eiendelene og åpningsbalansen, da det kun er ansatte sentralt som setter opp balansekontoen og bruker regnskapsinformasjonen.

De som har regnskapsansvar ved de ulike avdelingene, kan være alt fra ansatte med økonomibakgrunn til ansatte som er utdannet sykepleier eller ingeniør.

”Så lenge de har budsjettansvar, må de kunne et visst minimum, og jeg er usikker på hvor flinke de (ledelsen ved HiST) har vært til å informere og gi kunnskap om forpliktelsesmodellen til budsjettansvarlige”.

Dette sitatet illustrerer at hver ansatt ved de ulike avdelingene ved HiST må inneha en minimumskompetanse innenfor regnskap for å kunne utføre sine arbeidsoppgaver på en tilfredsstillende måte. Dette betyr at de må kombinere sine respektive fagstillinger og arbeidsoppgaver med regnskaps – og budsjettarbeid. Siden regnskaps – og budsjettarbeid har vært en del av de ansattes arbeidsoppgaver på enhetsnivå før kravet om aktivering av eiendelene kom, er det naturlig at forpliktelsesmodellen og de tilhørende regnskapsprinsippene også ble implementert ned på enhetsnivå ved HiST. Dette står i motsetning til ansattes arbeidsområde på enhetsnivå ved NTNU, som i hovedsak har konsentrert seg om egne fagområder. Noen av de ansatte ved NTNU har, som nevnt tidligere, fokus på økonomistyring, men de konsentrerer seg lite om regnskapsarbeid. Ved NTNU er disse oppgavene stort sett forbeholdt ansatte på administrasjons – og sentralnivå.

Oppsummert antas at de tre betingelsesvariablene påvirker hvordan NTNU og HiST gjennomfører og bruker regnskapssystemet. Dette gjør at regnskapsmessig behandling av eiendelene påvirker hverdagen til de ansatte. Betingelsesvariabler er altså faktorer i virksomhetenes omgivelser som er avgjørende for hvilket økonomi – og regnskapssystem som passer den enkelte virksomhet (Otley, 1980). Virksomhetens økonomi – og regnskapssystem

bør derfor tilpasses disse situasjonsbestemte faktorene som eksisterer i virksomhetens omgivelser. Som nevnt tidligere har også undersøkelsen identifisert ulike mellomliggende variabler innenfor institusjonene som vil påvirke hvorvidt det regnskapssystemet som er valgt fungerer effektivt og hensiktsmessig. De mellomliggende variablene som forventes være relevante i denne sammenhengen, er tid, interesse og utdanning. Disse variablene kan ha en avgjørende betydning i forhold til om det regnskapssystemet som er valgt hos både HiST og NTNU fungerer hensiktsmessig og fører til effektive prosesser ved institusjonene.

5.2.4 BRUK OG NYTTE

Som vist tidligere i dette kapitlet er regnskapsfunksjonen ulikt organisert ved NTNU og HiST, og dette kan skyldes ulike betingede variabler som eksisterer innenfor institusjonene. Undersøkelsen viser at de betingede variablene kan være struktur, omfang av eiendeler og ulike arbeidsoppgaver. Det er nærliggende å anta at organiseringen av regnskapsfunksjonen ved NTNU og HiST vil ha innvirkning på nytten og hensiktsmessigheten av regnskapsinformasjonen som presenteres for brukerne av regnskapet.

Kvifte og Johnsen (2008) presenterer et rammeverk som forklarer ulike brukerkarakteristika som påvirker hvorvidt regnskapsinformasjonen betraktes som nyttig for både brukere og beslutningstakere, og disse betraktes som de kvalitative egenskaper ved regnskap.

Kvaliteten på regnskapsinformasjonen og bruken av regnskapet avhenger av brukerspesifikke egenskaper. Innenfor brukerspesifikke egenskaper finnes begrepene egenskaper ved brukerne, begripelighet og beslutningsnytte (Kvifte & Johnsen, 2008). Brukerne av regnskapet er Kunnskapsdepartementet som kontrollerende organ og den instans som tar beslutninger basert på regnskapet som institusjonene avlegger. I tillegg er ansatte ved NTNU og HiST også brukere da de benytter seg av regnskapsinformasjonen og har ansvar for fremlegging og presentasjon av regnskapet. Brukerne er dermed ulike og vil ha forskjellige tilnærminger og forståelse for regnskapsinformasjonen og bruken av regnskapet.

NTNU

Som nevnt tidligere i oppgaven har NTNU en sentralisert regnskapsfunksjon, noe som betyr at utførelsen og fremleggingen av regnskapet befinner seg på det administrative nivå. Regnskapets hovedbrukere innad i institusjonen er ansatte med utdanning innenfor økonomi og regnskap, og respondentene påpekte at de også hadde lang arbeidserfaring innenfor faget. Vår undersøkelse viser fire mellomliggende variabler som påvirker i hvilken grad

regnskapssystemet fungerer og oppleves som hensiktsmessig for regnskapsbrukerne ved institusjonene. Disse variablene er interesse, tid og utdanning, og vi anser disse variablene som egenskaper hos brukerne. Videre viser undersøkelsen at respondentene ansatt ved NTNU hadde både utdanning og god kunnskap innenfor regnskap og økonomi, og det er da nærliggende å tro at de dermed også har en viss interesse for faget. Siden arbeidsoppgavene i hovedsak er knyttet til utarbeidelsen av regnskap, vil de nok også ha tid til å utføre sine arbeidsoppgaver på en tilfredsstillende måte.

I følge Mellemvik og Bourmistrov (2002) avhenger kvaliteten til regnskapet og bruken av regnskap i hovedsak av om brukerne har evne til å begripe den informasjonen som regnskapet gir, og også her kan brukernes egenskaper spille en viktig rolle. Begripelighet er derfor en viktig faktor i forbindelse med brukerspesifikke kvaliteter. Brukerne må forstå og håndtere informasjonen for å kunne ha nytte av den og presentere den på en hensiktsmessig måte for de øvrige brukerne. Siden ansatte som arbeider med regnskap fra NTNU innehar egenskaper som tid, interesse og utdanning, er det nærliggende å tro at de samme respondentene også har evnen til å begripe regnskapsinformasjonen. For ansatte på enhetsnivå kan det antas at regnskapsinformasjonen ville være relativt ubegripelig, med tanke på at deres arbeidsoppgaver og utdanning ikke er tilknyttet regnskap. Respondentene ansatt sentralt ved NTNU påpekte at bruk av forpliktelsesmodellen som benyttes i den statlige regnskapsføringen var en del av teorigrunnet gjennom utdanningen, og dermed eksisterer det lite problemer tilknyttet bruk av denne. Det antas videre at bruk av regnskapsinformasjonen i forbindelse med behandling av eiendelene i henhold til periodiseringsprinsippet er begripelig for brukerne av regnskapet ved NTNU.

Det siste begrepet i henhold til brukerspesifikke kvaliteter er beslutningsnytte. Beslutningsnytte omhandler i hvor stor grad brukerne av regnskapet evner å ta nyttige beslutninger på grunnlag av regnskapsinformasjonen (Kvifte & Johnsen, 2008). Som nevnt i avsnittet ovenfor er det nærliggende å tro at aktivering av eiendelene i henhold til periodiseringsprinsippet og bruk av forpliktelsesmodellen er begripelig for brukerne av regnskapsinformasjonen ved NTNU. I og med at de håndterer regnskapet, er det også sannsynlig at de evner å ta nyttige beslutninger basert på regnskapsinformasjonen.

”Vi har nå et velfungerende system og vi klarer å holde oss oppdatert på hva vi trenger av bevilgninger og hva vi har av eiendeler og inventar”.

Overstående sitat viser at respondenten sentralt ved NTNU erfarer at den informasjonen regnskapet nå gir, øker muligheten for å ta beslutninger i forhold til hva som trengs av bevilgninger fra Kunnskapsdepartementet og hvor mye eiendeler institusjonen har i besittelse.

Begrepene relevans og pålitelighet tilhører beslutningsspesifikke kvaliteter. Disse kvalitetene innebærer at regnskapsinformasjonen må tilfredsstillende visse krav for at brukerne kan ta beslutninger basert på informasjonen. Videre innebærer pålitelighet at informasjonen måler det den gir seg ut for å måle, og at målemetoden er brukt på riktig måte (Kvifte & Johnsen, 2008). Respondentene ved NTNU mener åpningsbalansen og dermed verdien på eiendelene er pålitelig selv om levetiden til eiendelene er vurdert skjønnsmessig. I følge Mellemvik et. al (2010) vil påliteligheten til regnskapet øke ved bruk av periodiseringsprinsippet, da regnskapet vil dra nytte av den til enhver tid pågående drøftingen om begripelige løsninger. Dette betyr at de skjønnsmessige vurderingene som respondentene ved NTNU har foretatt kan betraktes som pålitelige selv om det er blitt benyttet mye skjønnsmessige vurderinger ved verdifastsettelsen. Den kritiske faktoren i denne sammenhengen blir hvorvidt skjønnsutøvelsen som ligger til grunn er fornuftig.

”Multiconsult har vært inne og vurdert våre vurderinger av byggene, både med tanke på tiltaksgrad og skjønnsmessig hvor lang levetid det var igjen av bygget før eventuelle påkostninger og vedlikehold måtte foretas”.

Overstående sitat beskriver hvordan NTNU har hatt eksterne verdivurderinger på byggene, og dette ble begrunnet med at de ønsket et pålitelig bilde av den faktiske situasjonen.

”Ernst & Young tok stikkprøver i henhold til tellelistene og stilte spørsmål i forhold til hvordan verdivurderingene ble gjort i forhold til inventaret”.

De to foregående sitatene viser hvordan NTNU har fått grundig oppfølging og kontroll over de verdivurderingene som ble gjort på byggene og inventaret. Dette antar vi bidrar til at åpningsbalansen gir et korrekt og pålitelig bilde av den faktiske situasjonen ved NTNU, selv om skjønnsmessige vurderinger ligger til grunn. Dermed bærer regnskapet også preg av verifiserbarhet som er synonymt med objektivitet og viser at det eksisterer enighet mellom ulike uavhengige regnskapsbrukere. En annen viktig faktor i denne sammenhengen er at vurderinger også vil avhenge av den kunnskapen sluttbrukere innehar. Som allerede nevnt har regnskapsansvarlige ved NTNU både utdanning og arbeidserfaring innen økonomi og

regnskap, og det forventes at dette vil bidra til å styrke påliteligheten ved regnskapet ytterligere.

Det andre begrepet innenfor primærbeslutningsspesifikke kvaliteter er relevans. Relevant regnskapsinformasjon bidrar til at brukerne kan utarbeide forventninger om utfallet av tidligere eller fremtidige hendelser (Kvifte & Johnsen, 2008). Flere av respondentene ved NTNU påpekte at åpningsbalansen og behandling av eiendelene i henhold til periodiseringsprinsippet har vært viktig i forhold til bevilgninger fra Kunnskapsdepartementet. Videre påpekte respondentene at ved å ha et anleggsregister og oversikt over eiendelene kan de enklere ta beslutninger om hvor mye som trengs i bevilgninger fra staten. Dermed blir regnskapsinformasjonen svært relevant for NTNU ved at de selv kan være aktive i forhandlinger om bevilgninger. Samtidig vil informasjonen ha en viss prediksjonsverdi ved at regnskapet nå synliggjør kapitalslitet på eiendelene, og dette viser når eiendelene er ferdig avskrevet og når det er behov for nye investeringer. Dette betyr at regnskapsinformasjonen som presenteres kan betraktes som relevant for regnskapsbrukerne og for beslutningstakerne ved NTNU.

Til slutt diskuteres begrepene sammenlignbarhet og konsistens, som tilhører de sekundærspesifikke kvalitetskrav. Sammenligning omhandler hvorvidt regnskapsinformasjonen kan sammenlignes mellom institusjonene, mens konsistens omhandler samme klassifisering av regler og teknikker innenfor samme sektor (Kvifte & Johnsen, 2008). Respondentene ved NTNU påpekte erfaringene med at bruk av samme regnskapsprinsipp muliggjorde sammenligning mellom institusjonene.

”I og med at alle statlige utdanningsinstitusjoner bruker periodiseringsprinsippet og forpliktelsesmodellen, har vi mer sammenlignbare regnskap over hele sektoren”.

Oppsummert betyr dette at respondentene ved NTNU betrakter regnskapet som pålitelig og relevant for eget bruk. Påliteligheten og relevansen er påvirket av utdanning, interesse og tid hos brukerne. Videre vil brukernes egenskaper ha innvirkning på begripeligheten og beslutningsnyttens. Av den grunn kan regnskapet til NTNU, i forbindelse med aktivering av eiendelene, oppfylle kvalitetskravene som må ligge til grunn for å kunne betraktes som beslutningsnyttig for brukerne av regnskapet.

HiST

De brukerspesifikke egenskapene er noe annerledes hos HiST enn hos NTNU og dette kan antagelig skyldes den ulike strukturen på regnskapsfunksjonen. Ved HiST er regnskapsfunksjonen og derfor regnskapsansvar implementert på avdelingsnivå, noe som kan være grunnen til at HiST har flere regnskapsbrukere enn NTNU. HiST har flere regnskapsmedarbeidere som til daglig bruker forpliktelsesmodellen, og dette skyldes at de som tidligere hadde budsjettansvar også nå har regnskapsansvar i forbindelse med periodisering av eiendelene. Egenskapene hos brukerne varierer derfor med tanke på utdanningsbakgrunn, kunnskap og erfaringer. Mellempvik et. al (2010) forklarer at brukernes kunnskap i forbindelse med regnskap vil påvirke forståelsen av regnskap. De regnskapsansvarlige på avdelingsnivå ved HiST har forskjellig utdanningsbakgrunn og har derfor tilegnet seg ulik økonomikunnskap, og dette illustreres i følgende utsagn fra en av respondentene ved HiST:

”Det sitter mange mennesker med regnskap som egentlig ikke har utdanning for det”

Mellempvik et. al (2010) forklarer at generell og overfladisk økonomi og regnskapsforståelse kan resultere i at brukeren av regnskapet benytter seg av enkle forklaringsmodeller. I tillegg kan brukeren ha problemer med å forstå regnskapet uten forklaring fra regnskapseksperter. Regnskapsansvarlige ved HiST er sosionomer, fysioterapeuter, økonomer, ingeniører og studieveiledere og forskjellig faglig bakgrunn innebærer at de brukerspesifikke egenskapene er ulike.

Respondentene ved HiST påpeker også at andre egenskaper, som interesse, kan ha påvirkning på regnskapets kvalitet. Enkelte regnskapsansvarlige har interesse for tall og synes forpliktelsesmodellen og de statlige regnskapsstandardene er interessante, mens andre som ikke interesserer seg for økonomi, synes regnskap er for tidkrevende. Undersøkelsen viser at tid, interesse og utdanning er faktorer som kan påvirke motivasjonen for å jobbe med regnskap og bruke den nye regnskapsinformasjonen.

Respondentene ved HiST påpeker at det er behov for bakgrunnskunnskap for å kunne forstå hvordan forpliktelsesmodellen faktisk fungerer. Regnskapsansvarlige ved institusjonen mener regnskapsmessig behandling av eiendelene og spesielt forpliktelsesmodellen er tung og vanskelig å bruke, og dette påvirker brukernes begripelighet i forbindelse med regnskapet. På grunn av lite omfang av eiendeler er opplæring i de statlige regnskapsstandardene mindre

grundig gjennomført, men det har blitt arrangert et lite seminar med kort pedagogisk muntlig forklaring av regnskapsstandardene.

Mellemvik et. al (2010) viser til at forklaring og regnskapsoppstillinger med kommentarer kan benyttes for å få brukere med mindre regnskapskunnskap til å begripe regnskapsinformasjonen. Respondentene ved HiST forklarte at enkelte avdelinger dannet egne prosjektkoder for å kunne holde oversikten over eiendelene. Dette ble begrunnet med at de nye normene ble oppfattet som problematiske, og dermed ble prosjektkodene et hjelpemiddel for å kunne enklere forstå den informasjonen som regnskapet gir.

På grunn av de ulike egenskapene blant regnskapsbrukerne har enkelte fortsatt fokus på kontantmodellen. Dette kan i stor grad påvirke begripeligheten i forbindelse med regnskapet, ved at de ikke forstår de nye normene. Regnskapsbrukerne i avdelingene hadde vanskeligheter med å forstå begrepene i forbindelse med periodisering, og dette illustreres i nedenstående sitat:

”De er vant til å tenke ut i fra ’pengesekken’. Fokuset ligger på hvor mye penger som er brukt og hvor mye penger som gjenstår”.

I tillegg mener respondentene at det er vanskelig å kommunisere regnskapsinformasjonen til ulike brukere da de ikke har regnskapsbakgrunn for å kunne begripe de økonomiske begrepene. Dette vises i følgende utsagn vedrørende forklaring av vesentlige poster i regnskapet:

”Avskrivningene blir en vesentlig post i regnskapet, og når du da ikke klarer å forklare vesentlige poster på en logisk måte som folk forstår, da er det en klar svakhet i systemet”

Regnskapet inneholder mer skjønnsmessige vurderinger når regnskapet nå føres etter periodiseringsprinsippet. For å kunne begripe de skjønnsmessige vurderingene er det i følge Mellemvik et. al (2010) nødvendig med økonomisk kompetanse for at brukeren skal forstå informasjonen som gis. Dersom regnskapsbrukere ved HiST har vanskeligheter med å forstå regnskapsinformasjonen som forklares, kan det være nærliggende å tro at regnskapet ikke vil betraktes som nyttig. Dette kan påvirke deres oppfatning om at aktivering av eiendelene og den tilhørende regnskapsinformasjon ikke betraktes hensiktsmessig.

I følge Mellempvik og Bourmistrov (2002) må regnskapsinformasjonen som utgis være relevant for beslutningstakeren i den bestemte beslutningssituasjonen. Respondentene ved HiST gav uttrykk for at Kunnskapsdepartementet etterspør mye regnskapsinformasjon som anses som lite relevant i beslutningsprosessen. Flere av respondentene nevnte at Kunnskapsdepartementet etterspør en kompleks kontantstrømoppstilling, noe de tror Kunnskapsdepartementet ikke har interesse av, og som heller ikke brukes. Imidlertid påpeker flere av respondentene at den nye regnskapsinformasjonen er avansert og betraktes lite nyttig for bruk. Dette er også noe som påvirker motivasjonen og forståelsen for bruk av regnskapet, ved at ansatte ved institusjonen ikke ser hensikten med å fremlegge informasjon som de ikke får respons på. I følge Kvifte og Johnsen (2008) henspeiler respons eller tilbakemeldingsverdi på kontrollformålet med regnskap og forutsetter at informasjonen kan bidra til å evaluere det som er oppnådd. Regnskapet skal altså være et hjelpemiddel som skal vise hvilke resultater som er oppnådd i den aktuelle regnskapsperioden. Brukernes betraktningsgrad av regnskapets relevans ved institusjonen er derfor avhengig av egenskapene ved brukerne, begripelighet og beslutningsnytte for å kunne forstå betydningen av regnskapsbruken og regnskapsinformasjonen som fremmes.

Respondentene ved HiST har også påpekt faktorer som påvirker påliteligheten til regnskapet. Ulik utdannelsesbakgrunn og opplæringsnivå for bruk av regnskapet vil påvirke brukernes kunnskaper om fremstillingsregler (Kvifte & Johnsen, 2008). Ved HiST har primærbrukerne, som tidligere nevnt, ulik økonomisk forståelse og kunnskap om fremstillingsregler på grunn av forskjellig utdanningsbakgrunn. Dette påvirker hvorvidt de anser regnskapet som pålitelig da de ikke har grundig forståelse for de subjektive vurderinger som inngår i periodiseringsprinsippet.

Mellempvik et. al (2010) påpeker derimot, som tidligere nevnt, at regnskapets pålitelighet vil bedres ved overgang til periodiseringsprinsippet, men det forutsetter at skjønnsutøvelsen har vært fornuftig. Flere av respondentene ved HiST påpekte at regnskapet innehar liten grad av pålitelig informasjon da eiendelene i åpningsbalansen muligens er verdsatt feil. Dette kan tyde på at skjønnsutøvelsen ikke har vært fornuftig utført, noe som kan illustreres i følgende sitat:

”Her på avdelingen var det vaktmesteren, med lite kunnskap om teknisk utstyr, som telte opp og klassifisert inventaret”.

Verdifastsettelsen har altså blitt utført av ansatte uten riktig økonomisk kompetanse og det kan derfor settes spørsmålsteget ved åpningsbalansens pålitelighet. Dette kan påvirke verifiserbarheten til regnskapet og dette innebærer, i følge Kvifte og Johnsen (2008), at regnskapet bør gi den samme informasjonen uavhengig av hvem som har utarbeidet den. Dermed kan regnskapet ved HiST betraktes som mindre pålitelig og verifiserbart da verddivurderingene kanskje ville vært annerledes om de ble utøvd av personer med økonomisk og regnskapsmessig kompetanse, og som kjenner til utstyrets levetid og verdifastsettelsesmetoder. Videre kan åpningsbalansen være utsatt for liberale tolkninger i forbindelse med verdsetting av eiendelene, og dermed kan fremstillingen av den finansielle situasjonen være mer eller mindre optimistisk enn den reelle situasjonen.

I tillegg påpekte en respondent at inventar blir brukt lengre enn hva den økonomiske levetiden tilsier. For brukerne av utstyret er økonomisk levetid likegyldig, men for påliteligheten til regnskapet har dette større betydning ved at regnskapsinformasjonens validitet kan svekkes dersom avskrivningstiden er feil. Valide regnskap innebærer, i følge Kvifte og Johnsen (2008), at det skal være samsvar mellom måleenheten og det fenomenet måleenheten skal måle. Regnskapet ved HiST kan derfor inneholde informasjon om inventar som ikke er korrekt i forhold til den faktiske levetiden, i og med at inventar brukes utover den regnskapsmessige levetiden.

Regnskapsinformasjonen som fremkommer av regnskapet til HiST kan derfor betraktes som mindre pålitelig, da de ovennevnte forhold muligens kan trekke i retning av redusert pålitelighet til regnskapet. Dette kan påvirke brukernes oppfatning av regnskapskvaliteten, som videre kan ha en sammenheng med kompetansenivå og opplæringsnivået ved HiST. Det er dermed nærliggende å tro at dette kan påvirke oppfatningen om sammenlignbarhet med andre regnskap i sektoren. Respondentene ved HiST mener de nye regnskapsnormene gir et dårlig sammenligningsgrunnlag da det eksisterer tilfeldigheter i åpningsbalansen og feil regnskaplig behandling av inventar. Flere av respondentene mener de statlige regnskapsstandardene skaper ulikheter da skjønsmessige vurderinger fremmer forskjeller ved regnskapsutøvelsen. Denne oppfatningen kan reflektere de ulike egenskapene til sluttbruker ved at ansatte med annen utdanningsbakgrunn enn økonomi har regnskapsansvar. Mellempvik og Bourmistrov (2002) forklarer at regnskapsinformasjonen bør være sammenlignbar mellom ulike enheter. Respondentene ved HiST hevder det er vanskelig å sammenligne regnskapene med andre høgskoler og universiteter, da skjønnsutøvelsen kan benyttes forskjellig ved ulike institusjoner.

Kunnskapsdepartementet

Kunnskapsdepartementet er primærbruker av den regnskapsinformasjonen institusjonene i universitet og høyskolesektoren produserer, og informasjonen kan benyttes for å utøve kontroll, samt å fatte beslutninger. I følge Mellempvik et. al (2010) benytter statsadministrasjonen regnskapsinformasjon som et instrument for økonomistyring. Administrasjonenes ansatte kan karakteriseres som eksperter, da de trolig har økonomisk – administrativ utdanning. Nedenstående sitat kan vise hvordan respondenten ved departementet oppfatter deres egen regnskapskompetanse og kunnskap:

”Vi har vært med på å utvikle prinsippene, så vi vet hvilke punkter i regnskapet vi skal se på”.

Dermed antas det videre at ansatte ved Kunnskapsdepartementet vil ha god kompetanse for å kunne tolke og benytte regnskapsinformasjonen som institusjonene fremmer, da dette er nødvendig for å drive sektoren effektivt. Kompetanse vil også kunne påvirke forståelsen av de skjønsmessige vurderingene som inngår i periodiserte regnskap, og dette påpekes også av Mellempvik et. al (2010) i forbindelse med behov for basiskunnskaper for å kunne forstå vurderingene som gjøres i henhold til periodiseringsprinsippet. Det er dermed nærliggende å anta at Kunnskapsdepartementet som en av primærbrukerne av regnskapet innehar de riktige egenskapene for å kunne forstå og ta beslutninger på grunnlag av regnskapsinformasjonen.

Mellempvik og Bourmistrov (2002) forklarer at regnskapet bør være relevant for beslutningstakeren og gi informasjon om fremtidige hendelser.

”Vi har fått et regnskapsmessig uttrykk for kapitalbruken i sektoren, og regnskapet inneholder langt mer detaljert informasjon om en rekke økonomiske forhold. Vi har 21 noter som spesifiserer de ulike regnskapslinjene, og de inneholder mye mer informasjon enn kontantregnskapet gjorde tidligere”.

Overstående sitat kan tyde på at respondenten fra Kunnskapsdepartementet mener regnskapet nå inneholder mye mer relevant informasjon om de økonomiske forholdene i sektoren. Respondenten påpekte videre at de statlige regnskapsstandardene gir økt mulighet for å ta økonomiske beslutninger som vil gi virkninger for fremtidige bevilgninger til institusjonene. Dette kan tyde på at respondenten fra Kunnskapsdepartementet nå oppfatter regnskapet som mer relevant enn før implementeringen av de statlige regnskapsstandardene.

Videre er pålitelighet en viktig primær beslutningsspesifikk kvalitet, og innebærer at regnskapsinformasjonen må være troverdig og oppfattes som riktig. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet uttrykte at verdifastsettelse av bygg er en relativt enkelt:

”Det er en forholdsvis enkel øvelse å telle antall kvadratmeter og gange med et tall og se hva som kommer ut av det”.

Videre uttalte respondenten:

”Det er gjort noen stikkprøvekontroller på materialet, men ingen systematisk gjennomgang”.

Dette kan tyde på at respondenten fra Kunnskapsdepartementet oppfatter regnskapet som pålitelig, spesielt i forhold til verifiserbarhet. Sitatene viser at respondenten oppfatter verdifastsettelse som enkel matematikk, og at det derfor er mindre behov for å etterprøve verdifastsettelsen og skjønnsuttøvelsen. Derimot foretas jevnlig stikkprøver av verdifastsettelsen. Dette kan bety at selv om verdifastsettelsen er utført av ulike personer ved ulike institusjoner, kan regnskapet allikevel oppfattes som pålitelig og verifiserbart.

Respondenten ved Kunnskapsdepartementet mener departementet har fått et bedre sammenligningsgrunnlag og et bedre måleinstrument for å måle de økonomiske konsekvensene av aktiviteten som utføres i sektoren ettersom institusjonene følger oppdaterte statlige regnskapsstandarder. De nye standardene er retningslinjer for regnskapsføring for likeartede statlige virksomheter, og dette betyr at regnskapet er utformet slik at informasjonen kan sammenlignes mellom enheter i foretaket.

I tillegg påpeker respondenten at det nå blir enklere å sammenligne kostnadsbruken mellom privat og offentlig sektor. Mellempvik et. al (2010) forklarer at det er enklere å sammenligne kostnader for samme tjeneste ved private og offentlige institusjoner dersom periodiseringsprinsippet benyttes i regnskapet. Ved at Universitet og høyskolesektoren nå bruker regnskapsstandarder som i hovedsak bygger på regnskapsloven, påpeker respondenten ved Kunnskapsdepartementet at det kan øke sammenligningsmulighetene med de 26 private høyskolene i Norge:

”Vi valgte å aktivere anleggsmidler for å få et fullstendig økonomisk bilde av sektoren. Dette er av interesse når vi skal sammenligne med de 26 private

høgskolene, som langt på vei har det samme formål som våre statlige institusjoner”.

Sitatet viser at respondenten i stor grad anser regnskapene i sektoren som sammenlignbart, både innenfor sektoren og på tvers av sektorer. Hovedårsaken til at regnskapene betraktes som sammenlignbare er antageligvis fordi det nå benyttes konsistente og enhetlige regnskapsstandarder i sektoren for ulike enheter. Dette betyr at alle institusjonene i universitet – og høgskolesektoren skal benytte samme standarder og prinsipper ved regnskapsførselen. I tillegg er standardene også i stor grad tilnærmet lik regnskapsloven, som er hovedfundamentet i regnskapet i privat sektor.

5.2.5 OPPSUMMERING

I denne delen av analysen har vi presentert respondentenes erfaringer i forbindelse med aktivering av eiendelene og benyttelse av de statlige regnskapsstandardene.

Alle respondentene påpekte hvordan det nye regnskapet ble benyttet som en kontrollmekanisme ved at Kunnskapsdepartementet, som prinsippal, får informasjon om institusjonenes kapitalanvendelse. I tillegg benyttes regnskapsinformasjonen til å overvåke og kontrollere hvorvidt midlene er benyttet til det formål de er bevilget til. Departementet har nå fått bedre oversikt over den økonomiske stillingen i universitet og høgskole sektoren. NTNU mener også det nye regnskapet gir de mer informasjon og mer oversikt over eget anlegg og inventar.

Videre opplevde respondentene fra både HiST og NTNU at aktiveringen av eiendelene ikke ble en harmonisering med regnskapsnormene i privat sektor da de statlige regnskapsstandardene innebar en anvendelse av forpliktelsesmodellen. Modellen ble av respondentene ved NTNU betraktet som en enkel og grei regnskapsmodell. Ved HiST mente respondentene derimot at modellen var vanskelig å anvende og å forklare til andre regnskapsbrukerne.

Ved NTNU og HiST eksisterer ulike betingelsesvariabler som kan ha hatt påvirkning for implementering og bruk av de nye regnskapsnormene i institusjonene, og disse er struktur, omfang av eiendeler og arbeidsoppgaver. Det ble også illustrert ulike underliggende variabler slik som tid, interesse og utdanning som videre kan påvirke regnskapsbrukernes oppfattelse av nytte og kvalitet.

Til slutt ble de underliggende variablene diskutert i lys av rammekverket for kvalitative karakteristika ved bruk av regnskap. Regnskapets kvalitet ble oppfattet ulikt av respondentene fra Kunnskapsdepartementet, NTNU og HiST. Ved HiST ble regnskapet betraktet som lite pålitelig og dermed lite sammenlignbart da de mente åpningsbalansen hadde ukorrekte verdier. Denne oppfatningen kan være på grunn av ulike egenskaper blant regnskapsansvarlige og som igjen kan ha innvirkning på regnskapsforståelsen. Ved Kunnskapsdepartementet og NTNU, som er regnskapsbrukere med økonomibakgrunn, ble regnskapet derimot betraktet som både relevant og pålitelig av respondentene. Dette viser at respondentene ved Kunnskapsdepartementet, NTNU og HiST har ulik oppfatning av regnskapet etter implementering av de nye statlige regnskapsstandardene.

5.3 HAR ERFARINGENE LEVD OPP TIL FORVENTNINGENE?

Kunnskapsdepartementet hadde høye forventninger til synliggjøring av eiendeler og kapitalkostnader hos institusjonene i sektoren. Erfaringene som respondenten fra Kunnskapsdepartementet uttrykte er at de nye statlige regnskapsstandardene gir bedre oversikt over økonomiforvaltningen i sektoren enn tidligere. Dermed viser dette den rasjonelle tankegangen bak formålet med innføring av de statlige regnskapsstandardene i universitet og høgskolesektoren, og at forventningene til Kunnskapsdepartementet ble innfridd. På spørsmålet om erfaringene har levd opp til forventningene svarte respondenten fra Kunnskapsdepartementet følgende:

”Ja det ble slik vi så for oss. Vi synes vi nå har veldig mye mer informasjon om den økonomiske situasjonen i sektoren, om hvordan bevilgningene anvendes og hvilke økonomiske resultater de faktisk har. Vi har utviklet en regnskapsmal som gir oss, etter mitt skjønn, mer innsikt i hvordan økonomiforvaltningen foregår. Så for vår del er forventningene innfridd”.

Respondentene fra NTNU og HiST forventet at de nye regnskapsnormene ville føre til økt harmonisering med normene som benyttes i privat sektor. Imidlertid opplevde respondentene at de nye statlige regnskapsstandardene i stor grad var tilpasset statlig sektor og inneholdt forpliktelsesmodellen for regnskapsmessig behandling av varige driftsmidler. Denne modellen ble av respondentene ved NTNU betraktet som en nyttig modell på grunn av den resultatnøytrale effekten modellen gir. Totalt sett ga respondentene ved NTNU uttrykk for at forventningene ble innfridd på grunn av at de statlige regnskapsstandardene gir et mer riktig bilde av den økonomiske situasjonen, og at institusjonen har dyktige fagfolk som har kompetanse og utdanning til å anvende de nye regnskapsnormene.

Respondentene ved HiST opplevde derimot at de statlige regnskapsstandardene var vanskelige og tunge å bruke, spesielt i forhold til forpliktelsesmodellen. Dermed opplevde de at forventningene ikke ble innfridd og dette kan illustreres ved nedenstående sitat hvor respondenten svarer på spørsmålet om erfaringene levd opp til forventningene:

”Absolutt ikke. Ikke med tanke på at investeringene føres på inntektssiden som en bevilgningsreduksjon. Jeg kan dermed ikke si at erfaringene har levd opp til forventningene, for forventningene var at standardene skulle ligne mer på normene som benyttes i privat sektor.”

Undersøkelsen viser at en del av forventningene ikke ble innfridd, spesielt for respondentene ved HiST. Dette kan i hovedsak komme av de ulike betingelsesvariablene som eksisterer i omgivelsene hos institusjonene. Regnskapssystemet er organisert ulikt ved NTNU og HiST, og studien viser at dette kan være et resultat av variablene organisasjonsstruktur, omfang av eiendeler og arbeidsoppgaver. Betingelsesteori er dermed benyttet for å avdekke hvilke variabler som eksisterer i institusjonenes omgivelser, og disse kan bidra til å forklare hvordan regnskap og økonomistyringssystemet fungerer, og dermed forklare hvorfor regnskapet blir betraktet ulikt hos respondentene ved de to institusjonene.

Undersøkelsen viser at det eksisterer underliggende variabler i institusjonenes omgivelser som kan påvirke regnskapsforståelsen. De identifiserte variablene er tid, interesse og utdanning, og disse kan ha innvirkning på hvorvidt regnskapsbrukerne betrakter regnskapet som relevant og pålitelig. Ved HiST har ansatte som anvender de nye regnskapsstandardene annen kompetanse og utdanningsnivå enn det som ofte kreves for å begripe og forstå innholdet i regnskapsstandardene. Videre har ansatte med regnskapsansvar ved NTNU god faglig kompetanse innenfor økonomi og regnskap. Disse ulike egenskapene kan ha innvirkninger på regnskapsforståelsen og oppfattelsen av regnskapets kvalitet. Dermed antas det at betingende og mellomliggende variabler i institusjonenes miljø, kan ha innvirkning på hvordan regnskapets kvalitet betraktes.

Respondentene ved HiST hadde positive forventninger til de nye regnskapsstandardene, men erfarte i ettertid at disse ikke ble innfridd da respondentene betraktet regnskapet som mindre relevant og pålitelig. I motsetning forklarte respondentene ved NTNU at forventningene ble innfridd, spesielt med tanke på at regnskapsstandardene gir et mer riktig bilde av den økonomiske situasjonen og regnskapet ble dermed betraktet som pålitelig og relevant for beslutningstakerne.

6. AVSLUTNING

6.1 KONKLUSJON

Bruk av ulike regnskapsprinsipp og standarder har lenge vært en viktig debatt innenfor den statlige økonomistyringen. Periodiseringsprosjektet som ble gjennomført av Finansdepartementet fra 2004 omhandlet utprøving av periodiseringsprinsippet og bruk av statlige regnskapsstandarder i regnskapsførselen for utvalgte statlige virksomheter. Sluttrapporten til prosjektet fokuserte på at bruk av periodiseringsprinsippet gir økt informasjon om statens eiendeler, institusjonenes økonomiske situasjon, og dermed bedre beslutningsgrunnlag for staten. I denne oppgaven har det blitt undersøkt hvordan de nye statlige regnskapsstandardene, som er utarbeidet med utgangspunkt i norsk regnskapslov, har påvirket regnskapsbrukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet. Med kvalitet mener vi her forståelse for regnskapet, regnskapets pålitelighet, relevans og sammenlignbarhet. Problemstillingen er som følger:

Hvilken betydning har de nye statlige regnskapsstandardene hatt for brukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet?

Problemstillingen har tre forskningsspørsmål. Det var ønskelig å avdekke de forventningene som brukerne hadde før implementeringen av de statlige regnskapsstandardene, og videre hvilke erfaringer brukerne nå har i forbindelse med bruk av disse. Til slutt ønsket vi å avdekke om erfaringene har levd opp til forventningene.

Innenfor det første forskningsspørsmålet viser undersøkelsen at respondentene hadde relativt like forventninger i forbindelse med hvorvidt det nye regnskapet skulle benyttes som en kontrollmekanisme for overvåking av institusjonene. Videre forventet respondentene ved NTNU og HiST at bruken av de statlige regnskapsstandardene ville føre til mer skjønnsmessige vurderinger, og i den forbindelse forventet de at Kunnskapsdepartementet ville utøve strengere kontroll over regnskapet enn tidligere. I tillegg hadde alle respondentene felles og klare forventninger om at regnskapsstandardene skulle medføre økt pålitelighet, relevans og sammenlignbarhet. Dette ble begrunnet med at et periodisert regnskap ville inneholde langt mer økonomisk informasjon enn et regnskap etter kontantprinsippet. Dermed forventet alle respondentene økt beslutningsgrunnlag og en bedre oversikt over den faktiske økonomiske situasjonen, i tillegg til mer sammenlignbare regnskap over hele sektoren ved innføring av et felles sett av statlige regnskapsstandarder. Respondentene forventet også at de

statlige regnskapsstandardene skulle muliggjøre sammenligning av regnskapet med private høgskoler. Innføring av de statlige regnskapsstandardene førte til at respondentene hadde høye forventninger til regnskapets kvalitet.

Innenfor det andre forskningsspørsmålet viser undersøkelsen at erfaringer ved bruk av de nye regnskapsstandardene varierer mellom Kunnskapsdepartementet, NTNU og HiST. Imidlertid har de en felles oppfatning om at regnskapet faktisk blir benyttet som en kontrollmekanisme for Kunnskapsdepartementet. Respondenten fra Kunnskapsdepartementet betrakter institusjonenes nye regnskap som mer pålitelig, relevant og mer sammenlignbart innad og på tvers av sektoren, og dermed antas at de statlige regnskapsstandardene har bedret oppfattelse av regnskapets kvalitet. Respondentene ved NTNU har også, på lik linje med respondenten fra Kunnskapsdepartementet, generelt gode erfaringer med regnskapsstandardene ved at de oppfatter regnskapets relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet som forbedret etter innføringen av de nye regnskapsnormene. Undersøkelsen viser det motsatte hos respondentene ved HiST, som oppfatter at regnskapets kvalitet etter innføringen av statlige regnskapsstandardene er blitt redusert.

Innenfor det siste forskningsspørsmålet, hvorvidt respondentenes erfaringer levde opp til forventningene, ble derfor svarene ulike. Ved HiST oppfattet respondentene regnskapet som lite relevant, mindre pålitelig og med en svekket sammenlignbarhet, og av den grunn ble ikke forventningene innfridd hos respondentene ved HiST. I motsetning, levde erfaringene opp til forventningene hos respondentene ved Kunnskapsdepartementet og NTNU. De statlige regnskapsstandardene har derfor hatt ulik betydning for de ulike brukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet.

Det som kan ha betydning for regnskapsbrukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet ved implementering av de statlige regnskapsstandardene kan være ulike variabler i virksomhetenes omgivelser. Disse kan være organisasjonens struktur, omfanget av eiendeler og arbeidsoppgaver. I tillegg kan oppfattelsen av regnskapets kvalitet knyttes til underliggende variabler, og egenskaper hos brukerne slik som tid, interesse og regnskapsutdanning. Kvifte og Johnsen (2008) forklarer at oppfattelsen av regnskapets kvalitet avhenger av egenskapene til regnskapsbrukerne, og disse påvirker videre regnskapsforståelsen, regnskapets relevans, pålitelighet og sammenlignbarhet, og tilslutt oppfattelsen av regnskapets kvalitet. Vår undersøkelse viser imidlertid forskjeller mellom egenskapene ved regnskapsbrukerne ved HiST, NTNU og Kunnskapsdepartementet. I praksis

betyr dette at brukerne har ulik tillit til det nye regnskapet. Dermed kan dette i stor grad bidra til å påvirke regnskapets sammenligningsgrunnlag mellom ulike institusjoner med tanke på at det eksisterer ulik oppfattelse av regnskapskvaliteten. Ved at den generelle regnskapskvaliteten er lavere ved enkelte institusjoner kan videre påvirke sammenlignbarheten mellom institusjoner.

Det kan, ut i fra vår undersøkelse, virke som om institusjonenes omgivelser og de ulike egenskapene hos brukerne er noe som må tas hensyn til ved implementering av statlige regnskapsstandardene i offentlig sektor. På grunn av virksomhetenes ulike omgivelser kan det dermed være problematisk å opprette et felles rapporteringssystem i offentlig sektor som skal bidra til at alle brukerne av regnskapsstandardene oppfatter regnskapet som relevant, pålitelig og sammenlignbart. Imidlertid er regnskapets pålitelighet og sammenlignbarhet viktig for å oppfylle regnskapets kvalitative krav til regnskapsinformasjon og rapporter (Mellemvik, Gårseth-Nesbakk, & Mauland, 2010). Selv om regnskapsteori forklarer at disse egenskapene bør innfris for at regnskapet skal kunne betraktes som nyttig, viser imidlertid vår undersøkelse at sammenlignbarhet vanskelig lar seg gjøre da det eksisterer ulike egenskaper ved regnskapsbrukerne innen samme sektor som påvirker regnskapsrapporteringen. Dette kan være noe som bør tas hensyn til ved videre innføring av statlige regnskapsstandarder, ved at regnskapet benyttes som kontrollmekanisme, beslutnings – og sammenligningsgrunnlag i offentlig sektor. Regnskapet er en viktig rapporteringsfunksjon innenfor offentlig sektor, og det er dermed viktig at regnskapet innehar så god og riktig informasjon som mulig om de underliggende økonomiske forholdene i sektoren.

6.2 FORSLAG TIL VIDERE FORSKNING

Kravet fra Kunnskapsdepartementet om opprettelse av en fullstendig åpningsbalanse og behandling av eiendelene i henhold til periodiseringsprinsippet gjelder alle statlige utdanningsinstitusjoner i Norge og innføringen av de statlige regnskapsstandardene er relativt nytt i denne sammenhengen. I tillegg har et av hovedformålene med bruk av periodiseringsprinsippet vært å avdekke effektiviteten i sektoren gjennom regnskapet. Et forslag til videre forskning kan da være å finne indikatorer som faktisk måler effektiviteten til statlige utdanningsinstitusjoner, og videre avdekke om periodiseringsprinsippet bidrar til en bedre oversikt over disse indikatorene.

I tillegg kunne det vært interessant å undersøke om regnskapsbrukerne ved Kunnskapsdepartementet, NTNU og HiST har samme eller har endret oppfatningen om regnskapets kvalitet etter noen år. I og med at de statlige regnskapsstandardene er relativt nye kan oppfattelsen av regnskapet endres over tid. Brukerne kan ha forbedret regnskapsforståelsen, og dannet mer kunnskap på området, men de kan fortsatt også ha den samme oppfattelsen av regnskapet. Det ville derfor vært interessant å sett hvorvidt regnskapsbrukernes oppfattelse av regnskapets kvalitet endrer seg over tid.

Som nevnt innledningsvis i oppgaven anser vi det for tidlig å undersøke regnskapsstandardenes faktiske hensiktsmessighet med bruk av regnskapsinformasjonen. I forbindelse med en slik endringsprosess antas at de faktiske resultatene knyttet til implementering av de statlige regnskapsstandardene synliggjøres etter noen år. Et annet forslag til videre forskning kan derfor være å studere hvorvidt de nye utviklede regnskapsløsningene faktisk blir benyttet av institusjonene i universitet og høgskolesektoren. Det ville vært spennende å sett hvorvidt regnskapsinformasjonen faktisk benyttes som beslutningsgrunnlag ved institusjonene, og hvorvidt de nye regnskapsløsningene faktisk gir bedre regnskapsinformasjon i offentlig sektor.

Samtidig er vår undersøkelse begrenset til kun å gjelde to statlige institusjoner, og Kunnskapsdepartementet. Dermed kan det være interessant å gjøre en lignende undersøkelse blant flere institusjoner for å se om våre funn kan generaliseres, eller om de kun gjelder i forbindelse med vår undersøkelse. I tillegg kan det være interessant å undersøke om de statlige regnskapsstandardene oppleves som hensiktsmessig for brukere på flere nivå. En utvidet undersøkelse kan se nærmere på hvordan politikere og andre sentrale beslutningstakere i offentlig sektor forholder seg til de nye utviklede regnskapsløsningene.

LITTERATURLISTE

- Busch, T., Johnsen, E., Klausen, K. K., & Vanebo, J. O. (2005). *Modernisering av offentlig sektor*. 2.utg, Oslo: Universitetsforlaget.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* , ss. 127-168.
- Donaldson, L. (2001). *The Contingency Theory of Organizations*. London: Sage Publication Series.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2009). Forelesning Regnskap i Teori og Praksis, Trondheim: Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Gårseth-Nesbakk, L. (2007). *Experimentation whit accrual accounting at the central government level in Norway - how a global phenomenon becomes a local practice*. Bodø: Handelshøgskolen i Bodø.
- Healy, P. M., & Wahlen, J. M. (1999, December). A review of the earnings management literature and its implications for standard setting. *Accounting Horizons* , ss. 365-383.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? Innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. 2.utg, Kristiansand: Høgskoleforlaget.
- Johannessen, A., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2005). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt Forlag.
- Johnsen, Å. (2005). What does 25 years of experience tell ut about the state of performance measurement in public policy and management? *Public Money & Management* , ss. 9-17.
- Johnsen, Å. (2005). *Økonomisk organisasjonsteori og ny offentlig styring*. (E. Døving, Å. Johnsen, & D. Norton, Red.) Fagbokforlaget.
- Kvale, S. (2008). *The kvalitative forskningsintervju*. Oslo: Gyldendal Norsk Forlag.
- Kvifte, S. S., & Johnsen, A. (2008). *Konseptuelle rammeverk for regnskap*. Oslo: Den Norske Revisorforening.
- Mauland, H., & Mellemvik, F. (1998). *Regnskap Budsjettering Økonomistyring i offentlig sektor*. 3. utg, Oslo: Cappelen Akademisk Forlag.
- Mauland, H., & Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og Økonomistyring i Staten*. Oslo: J.W Cappelens Forlag as.
- Mellemvik, F., & Bourmistrov, A. (2002). *Overgang til periodiseringsprinsippet i statens regnskap: Sentrale utfordringer og konsekvenser*. Handelshøgskolen i Bodø.

- Mellempvik, F., Gårseth-Nesbakk, L., & Mauland, H. (2010). *Regnskap og Budsjett i Staten - En Innføring* . Trondheim: Cappelen Damm AS .
- Nyeng, F. (2007). *Vitenskapsteori for økonomer*. 3.utg, Oslo: Abstrakt Forlag.
- Olsen, T. H. (2003). Regnskap i offentlig sektor - internasjonal utvikling. *Magma* , Nr. 6, ss. 68-73.
- Olson, O., & Mellempvik, F. (1996). *Regnskap i forandring - Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap* . Oslo: Cappelen Akademisk Forlag .
- Otley, D. (1980). The Contingency Theory og Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organization & Society* , 5, (4), ss. 413-428.
- Postholm, M. B. (2005). *Kvalitativ metode - En innføring med fokus på fenomenologi, etnografi og kausstudier*. Oslo: Universitetsforlaget.
- Riahi-Belkaoui, A. (2004). *Accounting Theory*. 5. utg, London: Thomson Learning.
- Siverbo, S. (2010). *Forelesning Perspektiver på Økonomistyring* . Trondheim: Trondheim Økonomiske Høgskole.
- Van Nguyen, H. (2008). *Etterspør regnskapsbrukere tilknyttet ulike statlige virksomheter samme type regnskapsinformasjon?* Høgskolen i Bodø.
- Young, J. J. (2006). Making up users. *Accounting, Organizations and Society* , 31, pp. 579-600.

Internettkilder

HiST (2010) Høgskolen i Sør-Trøndelag, <http://www.hist.no/content.ap?thisId=41>
lest 08.02.2010

Kunnskapsdepartementet (2010), <http://www.regjeringen.no/nb/dep/kd/dep/org.html?id=610>
lest 08.02.2010

Lovdata (2010) Regnskapsloven, Kapittel 4; Grunnleggende regnskapsprinsipper og god regnskapsskikk <http://www.lovdata.no/all/tl-19980717-056-004.html>, lest 15.02.2010

NOU (2003;06) Norges Offentlige utredninger. Hva koster det?
<http://www.regjeringen.no/nb/dep/fin/dok/nouer/2003/nou-2003-06.html?id=118580>,
Finansdepartementet, lest, 15.01 2010

NTNU. (2010) Norges Teknisk-Naturvitenskapelige Universitet, www.ntnu.no/om
lest 08.02.2010

SSØ (2010) Senter for statlig Økonomistyring. Sluttrapport for periodiseringsprosjektet,
http://sfso.no/upload/forvaltning_og_analyse/Publikasjoner%20og%20rapporter/Sluttrapport%20for%20periodiseringsprosjektet.pdf lest 18.01.2010

VEDLEGG

1. Intervjuguide HiST og NTNU
2. Intervjuguide Kunnskapsdepartementet
3. Veiledningsnotat for behandling av eiendeler ved NTNU
4. Veiledningsnotat for behandling av eiendeler ved HiST

VEDLEGG 1: INTERVJUGUIDE NTNU OG HIST

Vår avhandling tar sikte på å undersøke forventninger og erfaringer ved innføring av full periodisering i høyskole og universitetssektoren fra 01.01.2007 og 01.01.2008. Når vi her bruker betegnelsen full periodisering menes synliggjøring av eiendeler og kapitalkostnader i regnskapet og bruken av de nye statlige regnskapsstandardene.

Forventninger til innføring av full periodisering:

1. Hvilke forventninger hadde du på forhånd til innføring av full periodisering i regnskapet?
2. Hvem trodde du på forhånd at full periodisering ville være mest fordelaktig for?
3. Ved innføring av full periodisering, hvilken regnskapsinformasjon forventet du at brukerne av regnskapene skulle etterspørre?
4. Ved innføring av full periodisering, hva var dine forventninger om bruk av privat sektors regnskapsprinsipp i en offentlig regnskapskontekst?

Erfaringer med bruk av full periodisering:

5. Hvilke erfaringer har du i forbindelse med gjennomføring av full periodisering?
6. For hvilke brukere er full periodisering i regnskapet mest fordelaktig for?
7. Hvilken informasjon fra regnskapet er viktig for brukerne nå? Er det noen endringer i forhold til hva som var viktig før?
8. Hvilke forhold innvirker på måten regnskap brukes på og omfanget av regnskapsbruken?
9. Hvor mye skjønnsmessige vurderinger er det rom for? Eller har Kunnskapsdepartementet fremlagt klare retningslinjer for verdifastsettelse og avskrivninger?
10. Gir bruk av periodisering mer behov for kontroll over regnskapsføringene til avdelingene?
11. Hvilke utfordringer har dere hatt med bruk av privat sektors regnskapsprinsipp i en statlig kontekst?
12. Hva mener du er NTNU / HiSTs formål med regnskapsrapporteringen?
13. Hvilken interesse har Kunnskapsdepartementets av regnskapet til NTNU / HiST?

Avslutningsspørsmål:

14. Har innføringen av full periodisering levd opp til forventningene? Hvorfor/hvorfor ikke?

VEDLEGG 2: INTERVJUGUIDE KUNNSKAPSDEPARTEMENTET

Vår avhandling tar sikte på å undersøke forventninger og erfaringer ved innføring av full periodisering i høgskole og universitetssektoren fra 01.01.2007 og 01.01.2008. Når vi her bruker betegnelsen full periodisering menes synliggjøring av eiendeler og kapitalkostnader i regnskapet og bruken av de nye statlige regnskapsstandardene.

Forventninger til innføring av full periodisering:

1. Hvilke forventninger hadde Kunnskapsdepartementet på forhånd til innføring av full periodisering i regnskapet?
2. Hvem trodde Kunnskapsdepartementet på forhånd at full periodisering ville være mest fordelaktig for?
3. Ved innføring av full periodisering, hvilken regnskapsinformasjon forventet Kunnskapsdepartementet at brukerne av regnskapene skulle etterspørre?
4. Ved innføring av full periodisering, hva var Kunnskapsdepartementets forventninger om bruk av privat sektors regnskapsprinsipp i en offentlig regnskapskontekst?

Erfaringer med bruk av full periodisering:

5. Hvilke erfaringer har Kunnskapsdepartementet i forbindelse med gjennomføring av full periodisering?
6. For hvilke brukere er full periodisering i regnskapet mest fordelaktig for?
7. Hvilken informasjon fra regnskapet er viktig for brukerne nå? Er det noen endringer i forhold til hva som var viktig før?
8. Hvilke forhold innvirker på måten regnskap brukes på og omfanget av regnskapsbruken?
9. Hvor mye skjønnsmessige vurderinger er det rom for universitetene og høgskolene? Eller har Kunnskapsdepartementet fremlagt klare retningslinjer for verdifastsettelse og avskrivninger?
10. Gir bruk av periodisering mer behov for kontroll over regnskapsføringene til universitet og høgskolene?
11. Hvilke utfordringer tror Kunnskapsdepartementet som eksisterer med bruk av privat sektors regnskapsprinsipp i en statlig kontekst?
12. Hva tror du er høgskolenes og universitetenes formål med regnskapsrapporteringen?
13. Hvilken interesse har Kunnskapsdepartementet av regnskapet til universitetene og høgskolene?

Avslutningsspørsmål:

14. Har innføringen av full periodisering levd opp til forventningene? Hvorfor/hvorfor ikke?

VEDLEGG 3 : VEILEDNINGSNOTAT FOR BEHANDLING AV EIENDELER VED NTNU

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
<u>Dataprogrammer/lisenser</u>	<p>Regnskapsposten består av <u>kjøpt</u> programvare som <i>ikke</i> direkte relateres til annet teknisk utstyr, apparatur, eller infrastruktur.</p> <p>Kjøpt programvare kan også omfatte lisenser for bruk av systemer</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Økonomi-system • L&P-system • Logistikkssystem • Biblioteksystem • Låneadm.system • Studentadm.-systemer • Andre adm. systemer • Eiendomsadm.-systemer (FDVU) • Systemer for dokumentasjon av vedlikehold materiell /utstyr • Saksbehandl.-systemer • Annet 	<p>Programvare (herunder bruksrettigheter til programvaren/ lisenser) skal inkluderes i virksomhetens balanse dersom innkjøpspris inkl. eksterne konsulent tjenester for en enkel programvare/lisens koster mer enn kr. 30.000 og levetiden er minst 3 år. (Se nedenfor for vurdering av bruksrettigheter/lisenser).</p> <p>Med programvare forstås alle administrative systemer, herunder økonomisystem, personalsystem, tekniske systemer, fagsystemer mv. Hovedregelen er at kun eksternt anskaffet programvare med eventuelle tilhørende eksterne konsulent tjenester tilknyttet implementeringen skal balanseføres. Øvrige utgifter, som for eksempel timekostnader ifm egenutviklet programvare, balanseføres som hovedregel ikke. (Det vil dog for større prosjekter / tiltak, i forbindelse med utvikling og tilpasning av interne systemer / programmer, ville kunne være aktuelt å balanseføre interne timer /</p>	<p>6524</p> <p>6625</p> <p>6626</p>	<p>Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for avskrivninger, 20%, for alt kjøp i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid <u>på 5 år</u>.</p> <p>For bruksrettigheter/ lisenser med varighet mindre enn et år, skal disse som hovedregel direkte utgiftsføres, uavhengig av kostnader. For bruksrettigheter/ lisenser som har en levetid på utover et år, ta kontakt med regnskapsavdelingen for vurdering om direkte kostnadsføring eller utstyrregistrering og aktivering.</p>	<p>6022</p> <p>1042</p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>kostnader ihht pålitelig spesifikasjon / dokumentasjon av slike. Dette må vurderes i samråd med den sentrale regnskaps-/budsjettenhet, og skal normalt være avklart i forkant av oppstart av prosjektet.)</p> <p>Utstysregistreres og konteres på artskonto 4722 dersom innkjøpspris inkl. eksterne konsulenttenester for en enkel programvare/lisens, koster mer enn kr. 30.000,- og levetid er minst 3 år..</p> <p>I motsatt fall kostnadsføres og konteres på artskonto 6524.</p> <p>Årlige service- og vedlikeholdskostnader utgiftsføres på artskonto 6625. Dette innbefatter også årlige kostnader ifm bruksrettighet av programvarer (lisenser). Slike bruksrettigheter/lisenser har en begrenset varighet og skal direkte kostnadsføres,</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>uavhengig av kostnad.</p> <p>Øvrig vedlikehold utgiftsføres på artskonto 6626.</p> <p>Programvare som utgjør en integrert del av et fysisk driftsmiddel anses som en del av det fysiske driftsmidlet dersom dette utgjør den mest sentrale bestanddelen.</p> <p>Oppgradering av programvare skal i hovedregelen behandles som vedlikehold og utgiftsføres. Oppgraderinger skal kun unntaksvis behandles som påkostninger og aktiveres.</p>			
FoU	<p>FoU.</p> <p>Rettigheter</p> <p>Patenter ol</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Kjøpt • Egenutviklet 	<p>Egenutvikling:</p> <p>Utgifter knyttet til egenutvikling aktiveres normalt ikke. Dersom fremtidig positiv kontantstrøm kan påvises og levetid er minst 3 år kan balanseføring skje etter konferanse med økonomiavdelingen.</p>	<p>XX</p> <p>XX</p>	<p>Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for avskrivninger, 33%, i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid på 3år</p>	

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>Kjøpte rettigheter/patenter mv</p> <p>Dersom fremtidig positiv kontantstrøm kan påvises og levetid er minst 3 år skal balanseføring skje.</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
<u>Tomter</u>		•	Tomter aktiveres i balansen ved NTNU, men det foretas ingen avskrivning		<u>Ingen avskrivning</u>	
<u>Bygninger</u>	Bygninger benyttet i driften av NTNU	• Undervisningsbygg, kontorbygg, lab bygg mm	<p>Bygninger aktiveres i balansen ved NTNU.</p> <p>Investeringer i bygg fordeles på byggets hovedkomponenter og avskrives ihht vedtatte avskrivningssatser for den enkelte komponent.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres dersom det her er snakk om varige forbedringer og bygget som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla. påkostninger som gir bygget lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto XXX eller XXX</p> <p>Påkostninger/vedlikehold</p>		<u>Fra 10 , 25 år eller 60 år avhengig av hvilken type bygningskomponent det gjelder</u>	

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdiøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto XXX.</p> <p>I mange tilfelle vil arbeid som gjøres på bygg være både nødvendig vedlikehold og samtidig påkostning uten at de nødvendigvis av planene eller faktura fremgår hva som er rent vedlikehold og hva som er påkostning. I disse tilfelle må det gjøres en vurdering og fordeling mellom vedlikehold som kostnadsføres og påkostning som aktiveres</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
<u>Anlegg under utførelse</u>		•	Anlegg under utførelse skal løpende aktiveres. Avskrivning vil først skje fra det tidspunkt anleggsmiddelet tas i bruk. Når anleggsmiddel tas i bruk skjer en ompostering i balansen, bort fra anlegg under utførelse og over til den type anleggsmiddel det gjelder		<u>Ingen avskrivning</u>	
<u>Boliger</u>		• Hus, leiligheter	Boliger aktiveres i balansen, men det foretas ikke avskrivninger på slikt.		<u>Ingen avskrivning</u>	
<u>Maskiner, verktøy</u>	I regnskapsposten inngår ulike typer maskiner knyttet til drift av ulike funksjoner, eks. fellesfunksjoner ved NTNU.	<ul style="list-style-type: none"> • Gressklippere • Verksteds-materiell • Vaskeri-maskiner • Kjøkken-maskiner • Aggregat • Fyrkjele • mv. 	<p>Dersom innkjøpspris er mer enn kr. 30.000,- og levetid er minst 3 år for en maskin eller et verktøy, skal dette aktiveres og utstyrsregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4731 eller 4734</p> <p>Dersom innkjøpspris er mindre enn kr. 30.000,- eller levetid kortere enn 3 år for en maskin eller et verktøy, skal dette utgiftsføres på artskonto 6532. Dette skal ikke utstyrsregistreres.</p> <p>Dersom maskinen/verktøyet</p>	<p><u>6632</u></p> <p><u>6532</u></p> <p><u>4731</u></p> <p><u>4734</u></p>	<p><u>Avskrivningstid innenfor denne gruppen antas å kunne variere, avhengig av type utstyr.</u></p> <p><u>For utstyr i denne gruppen skal det alltid foretas en separat vurdering av levetid ved utstyrsregistrering.</u></p> <p><u>Ulike arter er opprettet avhengig av levetid.</u></p>	<p>6011</p> <p>6014</p> <p>1271</p> <p>1274</p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>utgjør en integrert del av et annet produkt eller maskinpark, og disse sammen utgjør en helhet, skal vurdering av aktivering skje som en samlet vurdering. Dette skal konteres på artskonto 4731 eller 4734. Ved evt. uklarheter kontaktes regnskapsavdelingen for nærmere diskusjon/avklaring.</p> <p>Eks.</p> <p>Hvis hele eller større deler av poolen av gressklippere fornyes på samme tid, skal dette aktiveres og utstysregistreres selv om hvert produkt enkeltvis har en innkjøpspris lavere enn kr. 30.000,-. Dette skal konteres på artskonto 4731 eller 4734</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres og utstysregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og maskinen/verktøyet som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla.</p>		<p><u>Art:</u></p> <p><u>4731 – levetid 5 år</u></p> <p><u>4734 – levetid 10 år</u></p> <p><u>Levetid vurderes ut fra utstyrets levetid vist normalt vedlikehold gjennomføres på utstyret.</u></p> <p><u>Ved påkostning som fører til varige forbedringer/standardheving skal man foreta en vurdering av om utstyret vil få en forlenget levetid. Hvis ja skal dette aktiveres og utstysregistreres.</u></p>	

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>påkostninger som gir utstyret en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det utstyret ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4731 eller 4734.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdiøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6632.</p>			
Skip	Flytende sjøgående innretninger /	<ul style="list-style-type: none"> • Skip • Lektere • Rigger • Båter • Annet 	Innkjøpspris vil normalt overstige kr. 30.000,- og ha levetid over 10 eller 20 år. Investeringer i nytt skip skal aktiveres og utstyrsregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4743 (10 år) og 4744 (20 år).	<u>6642</u> <u>4743</u> <u>4744</u>	Vurdering ikke gjort ennå.	<u>6015</u> <u>6016</u> <u>1225</u> <u>1226</u>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres og utstysregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og skipet som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla. påkostninger som gir skipet en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det skipet ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4743/4744.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdiøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6642.</p> <p>Eks.</p> <p>Maling for å vedlikeholde skipet skal ikke aktiveres.</p> <p>Nytt og bedre navigasjonsutstyr, med</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			moderne funksjonalitet, skal normalt aktiveres.			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
<u>Biler og andre transportmidler</u>	I regnskapsposten inkluderes alle rullende kjøretøyer.	<ul style="list-style-type: none"> • Personbiler • Lastebiler/ busser • Traktorer osv 	<p>Innkjøpspris vil normalt overstige kr. 30.000,- og levetid er minst 3 år. Investeringer i nye transportmidler skal derfor aktiveres og utstysregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4742.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres og utstysregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og bilen/transportmidlet som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla. påkostninger som gir transportmidlet en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det transportmidlet ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4742.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og</p>	<p><u>6643</u></p> <p><u>4742</u></p>	<p>Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for avskrivninger, 15%, for alle transportmidler i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid på 7år.</p>	<p><u>6012</u></p> <p><u>1232</u></p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>dersom verdøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6643.</p> <p>Eks.</p> <p>Normalt vil alle påkostninger/vedlikehold på slike transportmidler utgiftsføres.</p> <p>Kjøp av ekstrautstyr, eks. nytt lasteplan på lastebil, vil kunne være en påkostning, men her må en vesentlighetsvurdering foretas.</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
Inventar	I regnskapsposten inngår alt inventar og innredning knyttet til bygningsmassen.	<ul style="list-style-type: none"> • Kontor-inventar • Laboratorie-innredning • Kjøkken-innredning • Kantine-innredning • Barnehage-innredning • Lesesal-innredning • Lager-innredning • Annen innredning 	<p>Dersom det kjøpes inn inventar for over kr. 30.000,- med en levetid på minst 3 år i et enkeltinnkjøp, skal dette aktiveres og utstysregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4733.</p> <p>Dersom det kjøpes inn inventar for mindre enn kr. 30.000,- i et enkeltinnkjøp, skal dette utgiftsføres. Dette skal konteres på artskonto 6535.</p> <p>I forbindelse med kjøp av inventar må det samlede kjøp og formål vurderes.</p> <p>Eks</p> <p>En enhet kjøper inn 10 kontorstoler hver med en pris på kr 5.000 i forbindelse med rehabilitering av et kontor område. Det mottas med en tids mellom rom 2 faktura hver på 25.000. Hver for seg er ikke stolene over aktiveringsgrensen. Hver for seg er ikke fakturaene over aktiveringsgrensen. MEN fordi det samlede kjøp og formålet med kjøpet er</p>	<p>6535</p> <p>6636</p> <p>4733</p>	<p>Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for avskrivninger, 10%, for alt inventar i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid på 10år.</p>	<p>6013</p> <p>1253</p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>knyttet til en sak skal det foretas aktivering.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold av kontorinnredninger og andre innredninger vil normalt utgiftsføres. Dette skal konteres på artskonto 6636.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold av eks. laboratorieinnredninger skal aktiveres og utstysregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og laboratoriet som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet, eller gir laboratoriet en forlenget levetid, herunder ny eller forbedret bruksmulighet, sammenlignet med det det ville ved normalt daglig vedlikehold. Dette skal konteres på artskonto 4733.</p>			
<u>Teknisk, vitenskapelig utstyr</u>	Regnskapsposten inneholder teknisk, vitenskapelig utstyr relatert til	<ul style="list-style-type: none"> Analyseapp. Annet teknisk forsknings-utstyr Medisinsk utstyr 	Dersom innkjøpspris er mer enn kr. 30.000,- og levetid er minst 3 år for et utstyr, skal dette aktiveres og	4715 4716	Avskrivningstid innenfor denne gruppen antas å kunne variere, avhengig av	6035 6036

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
	virksomhetens drift.	<ul style="list-style-type: none"> Laboratorieutstyr 	<p>utstysregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4715, 4716 eller 4717.</p> <p>Dersom innkjøpspris er mindre enn kr. 30.000,- for et utstyr, skal dette utgiftsføres. Dette skal konteres på artskonto 6513.</p> <p>Dersom utstyret utgjør en integrert del av et annet produkt eller samling av apparater, og disse sammen utgjør en helhet, skal dette aktiveres og utstysregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4715, 4716 eller 4717.</p> <p>Eks.</p> <p>Hvis hele eller større deler av poolen av en type måleinstrumenter fornyes på samme tid, skal dette aktiveres selv om hvert produkt enkeltvis har en innkjøpspris lavere enn kr. 30.000,-</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres og</p>	<p><u>4717</u></p> <p><u>6513</u></p> <p><u>6612</u></p> <p><u>6613</u></p>	<p><u>type utstyr.</u></p> <p><u>For utstyr i denne gruppen skal det alltid foretas en separat vurdering av levetid ved utstysregistrering.</u></p> <p><u>Ulike arter er opprettet avhengig av levetid.</u></p> <p><u>Art:</u></p> <p><u>4715 – levetid 4 år</u></p> <p><u>4716 – levetid 8 år</u></p> <p><u>4717 – levetid 12 år</u></p> <p><u>Levetid vurderes ut fra utstrets levetid vist normalt vedlikehold gjennomføres på utstret..</u></p> <p><u>Ved påkostning som fører til varige forbedringer/standardheving skal man foreta en</u></p>	<p><u>6037</u></p> <p><u>1275</u></p> <p><u>1276</u></p> <p><u>1277</u></p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>utstyrsregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og utstyret som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innebærer bla. påkostninger som gir utstyret en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det utstyret ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4715, 4716 eller 4717.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdiøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6612 og 6613.</p>		<p><u>vurdering av om utstyret vil få en forlenget levetid. Vist ja skal dette aktiveres og utstyrsregistreres.</u></p>	
<u>Kontormaskiner</u>		<ul style="list-style-type: none"> • Kopimaskin • Faks • Makuleringsmaskin 	Dersom innkjøpspris er mer enn kr. 30.000,- og levetid er minst 3 år for en	<u>4732</u>	Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for	<p><u>6017</u></p> <p><u>1287</u></p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
		<ul style="list-style-type: none"> Skanner 	<p>kontormaskin, skal dette aktiveres og utstyrsregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4732.</p> <p>Dersom innkjøpspris er mindre enn kr. 30.000,- for en kontormaskin, skal dette utgiftsføres. Dette skal konteres på artskonto 6534.</p> <p>Dersom kontormaskinen utgjør en integrert del av et annet produkt eller samling av apparater, og disse sammen utgjør en helhet, skal dette aktiveres og utstyrsregistreres. Dette skal konteres på artskonto 4732. Ved evt. uklarheter kontaktes regnskapsavdelingen for nærmere diskusjon/avklaring.</p> <p>Eks.</p> <p>Dersom alle kopimaskinene ved en enhet skal skiftes på samme tid, skal dette aktiveres selv om hvert enkelt produkt har en pris på under kr. 30.000,-.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold</p>	<p><u>6534</u></p> <p><u>6634</u></p> <p><u>6635</u></p>	<p>avskrivninger, <u>33%</u>, for alt utstyr i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid på <u>3år</u>.</p>	

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>skal aktiveres og utstyrsregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og kontorutstyret som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla. påkostninger som gir kontormaskinen en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det kontormaskinen ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4732.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdiøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6634 og 6635.</p>			
<u>IKT/audiovisuelt utstyr</u>	IT- og kommunikasjons-	<ul style="list-style-type: none"> • PC-utstyr mv. • Servere 	IKT/audiovisuelt utstyr skal i hovedregelen vurderes som	<u>4721</u>	Som standard i systemet vil ligge inne følgende	<u>6031</u>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
	utstyr omfatter alt annet elektronisk utstyr som ikke er integrert mot infra-struktur.	<ul style="list-style-type: none"> • Operativsystem • Nettverk • Komm.utstyr/tele • Skanner • Mobiltelefon • Telefonsentral 	<p>en gruppe og aktiveres uansett beløp, ref. eks. på gruppeinndelinger til venstre. Dette skal konteres på artskonto 4721, 4725 eller 4724.</p> <p>Eksempler på slikt IKT/audiovisuelt utstyr, som alltid skal aktiveres, er:</p> <p>PC</p> <p>Server</p> <p>Printer</p> <p>Skanner</p> <p>Telefonsentral</p> <p>Dersom det er mindre kjøp som kabler, mus</p> <p>samt annet datatilbehør, mobiltelefoner eller tilbehør til adiovisuelt utstyr skal dette ikke aktiveres, men føres på art 6812, 6823 eller 6824.</p> <p>Dersom slikt tilbehør kjøpes inn sammen med IKT/Audiovisuelt utstyr, skal dette ikke skilles ut som egen</p>	<p><u>4725</u></p> <p><u>4724</u></p> <p><u>6812</u></p> <p><u>6823</u></p> <p><u>6824</u></p> <p><u>6912</u></p> <p><u>6913</u></p> <p><u>6922</u></p> <p><u>6923</u></p> <p><u>6623</u></p> <p><u>6624</u></p>	<p>gjennomsnittssatser for avskrivninger;</p> <p>4721 Datautstyr – <u>33%</u></p> <p>Levetid <u>3 år</u>.</p> <p>4724 Servere, tele, og annet kommunikasjonsutstyr – <u>20%</u></p> <p>Levetid <u>5 år</u>.</p> <p>4725 Audiovisuelt utstyr mm, kjøp – <u>33%</u></p> <p>Levetid <u>3 år</u>.</p>	<p><u>6032</u></p> <p><u>1281</u></p> <p><u>1282</u></p>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>post, men aktiveres sammen med utstyret.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal aktiveres og utstyrsregistreres dersom det her er snakk om varige forbedringer og utstyret som følge av påkostningen settes i bedre stand (standardheving) enn det var på anskaffelsestidspunktet. Dette innbefatter bla. påkostninger som gir utstyret en forbedret yteevne i form av for eks. lenger levetid, høyere produksjonskapasitet, eller lavere fremtidige driftskostnader, enn det utstyret ville hatt ved normalt daglig vedlikehold. Slike påkostninger skal konteres på artskonto 4721, 4724 eller 4725.</p> <p>Påkostninger/vedlikehold skal ikke aktiveres dersom det kun er snakk om nødvendig vedlikehold og dersom verdøkningen er uvesentlig. Dette skal konteres på artskonto 6623 og 6624.</p>			

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
<u>Kunst</u>	Som kunst regnes billedkunst, skulpturer og annen utsmykning, eksklusiv veggfaste arbeider eller installasjoner som anses inkorporert i bygget. Denne kunsten følger bygget og verdsettes som en del av bygget.	<ul style="list-style-type: none"> • Billedkunst • Skulpturer • Tekstilkunst mv. 	<p>Kun kunst som har en reell bruksverdi for virksomheten på mer enn kr. 30.000,- og levetid på minst 3 år pr. stk. skal aktivere.</p> <p>Kunst som ikke aktiveres skal utgiftsføres. Dette skal konteres på artskonto 4791.</p>	<u>4791</u>	Ia	Ia
<u>Bøker</u>	I kategori bøker medregnes faglitteratur som er ordnet i biblioteks form og andre ”sporadisk kjøpte” bøker.	<ul style="list-style-type: none"> • Fagbøker og tidsskrifter i bibliotek • Andre bøker og tidsskrifter 	<p>Alle bøker/faglitteratur som er anskaffet med tanke på å ha i universitetsbiblioteket skal konteres og regnskapsføres på artskonto 4792.</p> <p>Andre bøker, faglitteratur som kjøpes sporadisk ved institutter og avdelinger, utgiftsføres som vanlig på artskontoene 6572 og 6582.</p>	<u>6572</u> <u>6582</u> <u>4792</u>	<p>Som standard i systemet vil ligge inne en gjennomsnittssats for avskrivninger, 33%, for alt utstyr i denne gruppen.</p> <p>Dette innebærer en levetid på 3år.</p>	
<u>Gaver</u>	Gaver fra eksterne.	<ul style="list-style-type: none"> • Kunst • Div. utstyr 	Kun gaver som har en reell bruksverdi for virksomheten på mer enn kr. 30.000,- og levetid på minst 3 år pr. stk.	<u>Avhengig av hvilken kategori utstyret er i. For vurdering se tidligere i</u>	<u>Avhengig av hvilken kategori utstyret er i. For vurdering se tidligere i</u>	<u>Avhengig av hvilken kategori utstyret er i. For vurdering se tidligere i</u>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>skal aktivere.</p> <p>I tilfeller der NTNU mottar gaver fra eksterne bidragsytere skal dette inntektsføres.</p> <p>Eks: Kreftforeningen bidrar med støtte til innkjøp av forskningsutstyr.</p> <p>Utstyret koster kr 500.000,-, hvorav Kreftforeningen betaler kr 300.000,-.</p> <p>Utstyrets verdi er her kr. 500.000,-.</p> <p>Hele denne summen skal aktiveres og utstyrsregistreres. Hvilken artskonto som skal benyttes er avhengig av hvilken kategori utstyret er i. Eksempelet er et teknisk vitenskapelig utstyr og skal dermed konteres på artskonto 4711. Avskrivningsssats bestemmes ut fra hvilken artskonto en benytter.</p> <p>Motpost til føringen på 4711 blir for delen Kreftforeningen betaler artskonto 3797 Gaver,</p>	<u>veiledningstabellen.</u>	<u>veiledningstabellen.</u>	<u>veiledningstabellen.</u>

Vedlegg

Type anleggsmiddel	Beskrivelse	Eksempel	Avgrensninger	Utgifts-konto	Avskrivm.sats og levetid	og Avskrivningskonto og aktiveringskonto
			<p>inntekter fra. Føres i GL.</p> <p>Vurderingsreglene om en gave skal aktiveres og avskrives eller direkte kostnadsføres er avhengig av hvilken kategori utstyret er i. Bruk veiledningen under hver enkelt kategori.</p>			

Anleggsmidler: Er eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk i virksomheten, normalt over minst 3 år

Avskrivning: Med avskrivning mener vi en systematisk periodisering av kostnader knyttet til et anleggsmiddel som følge av at normalt forbruk reduserer anleggsmidlet fremtidige inntjeningssevne/verdi.

Anskaffelseskost (prisen)

Som hovedregel skal alle utgifter som påløper for at anleggsmidde skal kunne tas i bruk, aktiveres.

Enkelte spesielle utgifter som påløper i forbindelse med anskaffelsen, skal aktiveres og avskrives sammen med kjøpesummen, for eksempel tinglysingsgebyr, dokumentavgift, frakt- og monteringskostnader

En presisering vedr. beløpsgrense:

Beløpsgrensen på kr. 30.000,- er bruttobeløpet på fakturaen, inkl. mva, i tilfellene at utgiftene relaterer seg til virksomhetsområder som ikke gir fradrag for inngående merverdiavgift.

Beløpsgrensen på kr. 30.000,- er nettobeløpet på fakturaen, ekskl. mva, tilfellene at utgiftene relaterer seg til virksomhetsområder som gir fradrag for inngående merverdiavgift.

VEDLEGG 4: VEILEDNINGSNOTAT FOR BEHANDLING AV EIENDELER VED HIST

Anleggsgruppe	Kto for aktivering	kto for akk avskr	Anleggsmiddel	Anleggsgru ppe	Levet id
Lisenser og programvare	1040	1041	Lisenser, programvare	040	???
Inventar	1250	1251	Kontorutstyr, møbler	250	7 år
Undervisning- forskningsutstyr	1270	1271	Labutstyr, verktøy etc.	270	Forskj
IT - og kommunikasjon	1280	1281	Bærbar PC	280	3 år
			Stasjonær PC		5 år
			Nettverk / annet utstyr		7 år
			Audiovisuelt utstyr		5 år
Annet utstyr	1290	1291		290	