

Adrian Erlandsen  
Tommy Myrvang

# Hvordan påvirker SRS styringen i mellomstore statlige virksomheter?

En casestudie om statlige regnskapsstandarder og virksomhetsstyring

Masteroppgave i økonomi og administrasjon

Veileder: Tor-Eirik Olsen

Mai 2023



NTNU

Kunnskap for en bedre verden



Adrian Erlandsen  
Tommy Myrvang

# **Hvordan påvirker SRS styringen i mellomstore statlige virksomheter?**

En casestudie om statlige regnskapsstandarder og virksomhetsstyring

Masteroppgave i økonomi og administrasjon  
Veileder: Tor-Eirik Olsen  
Mai 2023

Norges teknisk-naturvitenskapelige universitet  
Fakultet for økonomi  
NTNU Handelshøyskolen



Kunnskap for en bedre verden



## Forord

Denne masteroppgaven markerer avslutningen på vårt toårige masterstudium i økonomi og administrasjon ved NTNU Handelshøyskolen. Oppgaven er skrevet våren 2023 innenfor hovedprofilen økonomistyring og utgjør 30 studiepoeng.

I oppgaven ser vi på hvordan innføringen av statlige regnskapsstandarder (SRS) påvirker den interne styringen i mellomstore statlige virksomheter. Vi vil i den forbindelse benytte anledningen til å rekke en stor takk til respondentene fra DSB, Fiskeridirektoratet og DFØ, som har gjort det mulig å undersøke vår problemstilling. Deres bidrag, engasjement og fleksibilitet har hjulpet oss betydelig i arbeidet.

Vi ønsker også å takke vår veileder Tor-Eirik Olsen for gode råd, diskusjoner og tilbakemeldinger gjennom semesteret. Videre vil vi takke Per Christian Ahlgren for veiledning i en innledende fase av arbeidet. Til slutt ønsker vi å takke alle som har bidratt underveis i prosessen med nyttige innspill – vi har satt stor pris på det!

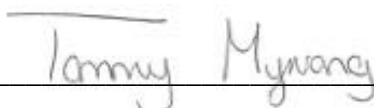
Innholdet i denne oppgaven står for forfatterens regning.

NTNU Handelshøyskolen

Trondheim, 25. mai 2023



Adrian Erlandsen



Tommy Myrvang

## Sammendrag

Denne masteroppgaven er en kvalitativ casestudie av Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) og Fiskeridirektoratet. Vi studerer innføringen av statlige regnskapsstandarder (SRS), som innebærer at statlige virksomheter må føre periodisert regnskap. Formålet er å undersøke hvilken påvirkning innføringen har hatt på styringen i mellomstore statlige virksomheter. Bakgrunnen for studien er at SRS er gjort obligatorisk, med mål om blant annet å oppnå bedre virksomhetsstyring og mer effektiv ressursbruk. Vår problemstilling er:

*Hvordan har innføringen av SRS påvirket den interne styringen i mellomstore statlige virksomheter?*

For å besvare problemstillingen har vi gjennomført åtte dybdeintervju med ansatte i casevirksomhetene, samt tre intervju med rådgivere i Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ). Vi har drøftet problemstillingen i lys av Anthony og Young (2003) sin ideelle styringssirkel, hvor vi analyserer sammenhengen mellom strategi, budsjettarbeid, drift og rapportering i henholdsvis DSB og Fiskeridirektoratet. Simons (1995a, 1995b, 2000) sitt rammeverk «Levers of Control» er videre inkludert for å diskutere hvordan regnskapsinformasjon etter SRS brukes som styringsinformasjon i casevirksomhetene.

I vår analyse og diskusjon presenteres tre hovedfunn som danner grunnlaget for konklusjonen. Funnene indikerer at det periodiserte regnskapet fører til bruk av periodisert budsjett, og at disse sammen gir tydeligere styringsinformasjon enn ved bruk av kontantprinsippet. Videre er bruken av regnskapsinformasjon i hovedsak knyttet til håndtering av vesentlige avvik. I disse tilfellene involveres ledelsen, og det oppstår diskusjoner i virksomhetene knyttet til strategiske usikkerheter. Likevel viser også funnene at virksomhetene må forholde seg til både kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet etter overgangen til SRS. Dette skaper styringsmessige utfordringer i form av avveininger mellom kontantregnskapet og det periodiserte regnskapet i den interne styringen. Videre skaper det kompetanseutfordringer, fordi bruken av regnskapsinformasjon som styringsinformasjon forutsetter forståelse for begge føringsprinsippene.

## Abstract

This master's thesis is a qualitative case study of the Norwegian Directorate for Civil Protection (DSB) and the Directorate of Fisheries. We study the introduction of SRS, which require government agencies to implement accrual accounting. The purpose is to examine the impact of the implementation on medium-sized government agencies. The background of the study is that SRS has been made mandatory with some of the goals being to improve organizational governance and enhance resource efficiency. Our research question is as follows:

*How has the introduction of SRS influenced the management control in medium-sized government agencies?*

To answer the research question, we have conducted eight in-depth interviews with employees from the case organizations as well as three interviews with advisors from the Norwegian Agency for Public and Financial Management (DFØ). We discuss the research question in the context of the management control process, as presented by Anthony and Young (2003), analyzing the relationship between strategy, budgeting, action, and reporting within DSB and the Directorate of Fisheries. Additionally, we incorporate Simons' (1995a, 1995b, 2000) framework "Levers of Control" to discuss how information is utilized in the case organizations following the implementation of SRS.

Our analysis and discussion present three main findings that form the basis of the conclusion. The findings indicate that accrual-based accounting leads to the use of accrual-based budgeting, resulting in clearer information compared to cash-based approaches. Furthermore, this usage is primarily associated with managing significant deviations. In such cases, the management becomes involved, and discussions arise within the organization regarding strategic uncertainties. Nevertheless, the findings also demonstrate that the agencies must adhere to both cash-based and accrual-based accounting. This creates challenges in terms of reconciling cash-based accounting with accrual-based accounting. Moreover, it presents challenges regarding competence as utilizing accounting information requires an understanding of both accounting principles.

# Innholdsfortegnelse

<b>Forord</b> .....	<b>I</b>
<b>Sammendrag</b> .....	<b>II</b>
<b>Abstract</b> .....	<b>III</b>
<b>1 Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn for valg av tema .....	2
1.2 Problemstilling og avgrensning.....	3
1.3 Begrepsavklaring.....	4
1.4 Oppgavens videre struktur.....	5
<b>2 Teori</b> .....	<b>6</b>
2.1 Økonomistyring i offentlig sektor .....	6
2.1.1 Særtrekk ved offentlig sektor.....	6
2.1.2 Regnskapsprinsipper i offentlig sektor.....	7
2.1.3 New Public Management .....	9
2.2 Innføring av periodiseringsprinsippet i det offentlige.....	10
2.3 Styringssirkelen .....	13
2.3.1 Strategisk planlegging .....	14
2.3.2 Budsjettarbeid.....	15
2.3.3 Drift og måling.....	16
2.3.4 Rapportering og evaluering.....	17
2.3.5 Dekobling.....	17
2.4 Levers of Control – bruk av styringssystemer .....	19
2.4.1 Diagnostisk bruk av styringssystemer.....	22
2.4.2 Interaktiv bruk av styringssystemer .....	24
<b>3 Metode</b> .....	<b>26</b>
3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted.....	26
3.2 Forskningsmetode.....	27
3.2.1 Forskningsdesign .....	28
3.3 Datainnsamling .....	29
3.3.1 Gjennomføring av intervju.....	31
3.4 Systematisering av data.....	33
3.5 Evaluering av studien.....	34
3.5.1 Reliabilitet.....	34
3.5.2 Validitet.....	35
<b>4 Empiri</b> .....	<b>38</b>



4.1 Beskrivelse av virksomhetene .....	38
4.1.1 Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) .....	38
4.1.2 Fiskeridirektoratet .....	39
4.1.3 Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ).....	40
4.2 Strategisk planlegging .....	40
4.2.1 Periodisert regnskap brukes mer i arbeidet med strategi enn målsettinger .....	41
4.2.2 Kontantbevilgningen hemmer bruk av periodisert regnskap i planleggingen.....	43
4.3 Budsjettarbeid.....	45
4.3.1 Budsjettet planlegges for ett år om gangen .....	45
4.3.2 Periodisert regnskap og budsjett brukes sammen .....	47
4.3.3 Budsjettet er ikke skrevet i stein.....	48
4.4 Drift og måling .....	50
4.4.1 Periodisert regnskap synliggjør ressurser og ressursbruk.....	50
4.4.2 Forsøker å forholde seg til periodisert regnskap i styringen .....	52
4.5 Rapportering og evaluering.....	54
4.5.1 Rapportering basert på både kontant- og periodiseringsprinsippet.....	54
4.5.2 SRS gir en mer fullstendig måte å følge opp tallene på.....	55
4.6 Varierende behov for kompetanseheving etter innføringen av SRS .....	57
<b>5 Analyse og diskusjon.....</b>	<b>61</b>
5.1 Periodisert regnskap og budsjett gir tydeligere styringsinformasjon .....	61
5.2 Utfordrende å forholde seg til to regnskapsprinsipper samtidig .....	65
5.3 Bruk av to føringsprinsipper gir kompetanseutfordringer .....	71
<b>6 Konklusjon og avslutning .....</b>	<b>75</b>
6.1 Konklusjon.....	75
6.2 Bidrag og implikasjoner.....	76
6.3 Studiens begrensninger og forslag til videre forskning.....	78
<b>Referanseliste.....</b>	<b>80</b>
<b>Vedlegg .....</b>	<b>86</b>
Vedlegg 1 – Intervjuguide DSB og Fiskeridirektoratet .....	86
Vedlegg 2 – Intervjuguide DFØ .....	89

## **Tabbeliste**

Tabell 1: 11 statlige regnskapsstandarder (Finansdepartementet, 2022) .....	8
Tabell 2: Gjennomførte intervju.....	32

## **Figurliste**

Figur 1: Den ideelle styringssirkelen. Basert på Anthony og Young (2003).....	14
Figur 2: Dekoblinger i den ideelle styringssirkelen. Basert på Nyland og Pettersen (2018) ...	18
Figur 3: To styringssystemer: interaktive og diagnostiske. Basert på Simons (2000).....	22

# 1 Innledning

I Norge brukes en betydelig andel av landets samlede ressurser til å produsere offentlige tjenester. I tillegg er offentlig sektor arbeidsintensiv og sysselsetter nærmere en tredjedel av landets yrkesaktive befolkning (Statistisk sentralbyrå, 2020). Statens inntekter var 1 355 milliarder norske kroner i 2022, hvor 91,6 % av disse bestod av innbetalte skatter og avgifter (DFØ, 2023j). Inntekter fra petroleumsvirksomhet, lånetransaksjoner og Statens pensjonsfond utland inngår ikke i disse tallene. Utgiftene det samme året var 1 638 milliarder norske kroner. Fordi statens inntekter hovedsakelig kommer fra skatter og avgifter, blir det lagt ekstra press på at ressursene skal brukes mest mulig effektivt. Dette kommer av at pengene det offentlige bruker, er midler fra fellesskapet (DFØ, 2023b). Åpenhet rundt offentlige utgifter og inntekter og god økonomistyring blir derfor avgjørende for å sikre tillit til og effektivitet i offentlig sektor. Videre kan det argumenteres for ytterligere økt press som følge av den demografiske utviklingen vi står overfor, samt fallende oljeinntekter (NHO, u.å.). I årene fremover vil det stå færre i yrkesaktiv alder bak hver pensjonist (Meld. St. 14 (2020–2021)). Videre vil petroleumsinntektene avta, og svingninger i aksjemarkedet påvirker markedsverdien til pensjonsfondet, som finansierer en stadig større del av statsbudsjettet. Samlet vil statens utgifter til pensjon, helse og omsorg øke, uten at inntektene går opp like mye. Handlingsrommet i statsbudsjettet vil dermed bli trangere.

Ifølge Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) handler effektiv ressursbruk i staten om kostnadseffektivitet, formålseffektivitet og prioriteringseffektivitet (DFØ, 2023b). I korte trekk betyr det at man må ta valg som samsvarer med målene, og det må foretas prioriteringer mellom ulike mål som kan være i konflikt med hverandre, slik at man oppnår høyest mulig grad av måloppnåelse samlet sett (DFØ, 2023b). Perspektivmeldingen for 2021 beskriver at god bruk av ressursene over statsbudsjettet blant annet oppnås gjennom hensiktsmessig organisering og ansvarsfordeling, kostnadseffektiv bruk av teknologi og tydelige prioriteringer (Meld. St. 14 (2020–2021)). Effektiv anvendelse av de tildelte ressursene blir av den grunn en sentral del av den interne styringen i statlige virksomheter. Det er flere måter å vurdere virksomheters ressursbruk på. En av disse er ved å identifisere og ta i bruk relevant regnskapsinformasjon.

## 1.1 Bakgrunn for valg av tema

De siste tiårene har det vært en stor utvikling i utforming og bruk av statlig budsjett og regnskap, både nasjonalt og internasjonalt. Internasjonalt ser man blant annet at flere OECD-land har innført periodisert regnskap for statsregnskapet, deriblant Storbritannia og Sverige (NOU 2003:6). I Norge ble det i statsbudsjettet for 2022 vedtatt at alle statlige virksomheter skal begynne å føre etter de statlige regnskapsstandardene, forkortet SRS (Finansdepartementet, 2021). Dette innebærer bokføring etter periodiseringsprinsippet, som kort forklart betyr at inntekter og kostnader regnskapsføres i den perioden de er opptjent eller påløpt. Frem til i dag har det vært frivillig å føre periodisert regnskap for en stor del av statsforvaltningen. Ved utgangen av 2022 var det kun 21 % av de ordinære forvaltningsorganene, ofte kalt bruttobudsjetterte virksomheter, som utarbeidet og presenterte virksomhetsregnskapet etter SRS (DFØ, 2023h). De gjenværende statlige virksomhetene er gitt en innføringsramme på fem år, noe som vi si at de må ha implementert periodiseringsprinsippet innen 2027.

Virksomheter som ikke utarbeider regnskapet etter SRS bokfører basert på kontantprinsippet, noe som innebærer at inntekter og utgifter regnskapsføres når de blir betalt. Dette har tidligere vært det gjeldende føringsprinsippet i offentlig sektor, før SRS nå vil innføres i alle statlige virksomheter i løpet av de kommende årene. Bruken av kontantprinsippet har lenge vært begrunnet med at det er enkelt å forstå og forholde seg til (Mellempvik et al., 2010). Likevel har det også blitt kritisert, blant annet fordi håndteringen av kontantprinsippet ikke alltid er like enkel i praksis. Videre har kontantregnskapet blitt kritisert for kun å være et speilbilde av en kontoutskrift, som ikke viser mer enn endringer på bankkontoen.

Tilrådingen om å gjøre SRS obligatorisk, som ble gitt til Finansdepartementet fra DFØ, er begrunnet med at «et regnskap etter SRS gir best grunnlag for å vurdere om ressursbruken er effektiv i den enkelte virksomhet, og at kostnadene ved å føre og utarbeide et regnskap etter SRS er redusert og nytten økt» (Finansdepartementet, 2021, s. 94). Likevel har Riksrevisjonen påpekt at ulik praksis og manglende etterlevelse av de statlige regnskapsstandardene blant annet har gjort det vanskeligere å sammenligne regnskap på tvers i staten. De har videre anbefalt departementene å følge opp at underordnede virksomheter etterlever de statlige regnskapsstandardene, slik at regnskapene gir et dekkende bilde av inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld (Riksrevisjonen, 2021). Med bakgrunn i dette vil det være interessant og viktig å se nærmere på hvordan innføringen av SRS har påvirket statlige virksomheters interne styring mot effektiv ressursutnyttelse.

Kritikken av SRS handler blant annet om at innføringen ikke vil føre til økt effektivitet fordi offentlig sektor skiller seg fra privat sektor, og derfor ikke vil være tjent med å bruke de samme regnskapsprinsippene. Dette henger sammen med at offentlige virksomheter fremdeles må benytte kontantprinsippet, selv etter overgangen til SRS. Årsaken er blant annet at statsbudsjettet, som danner grunnlaget for de årlige bevilgningene, er basert på kontantprinsippet (Mellemvik et al., 2010). Dermed blir virksomheter som har gått over til SRS nødt til å holde kontroll på begge regnskapsprinsippene. I den forbindelse er det interessant å undersøke hvordan disse statlige virksomhetene bruker periodiseringsprinsippet i styringen.

## **1.2 Problemstilling og avgrensning**

For å belyse temaet har vi valgt følgende problemstilling i denne masteroppgaven:

***Hvordan har innføringen av SRS påvirket den interne styringen i mellomstore statlige virksomheter?***

Problemstillingen har som hensikt å øke forståelsen for hvordan regnskapsprinsipper påvirker statlige virksomheter når det gjelder bruk av regnskapsinformasjon som styringsinformasjon i økonomistyringen. Det er samtidig relevant å undersøke utfordringer etter innføringen, fordi utfordringene som oppstår gjerne påvirker bruken av styringsinformasjonen. For å besvare problemstillingen har vi med bakgrunn i dette utformet to forskningsspørsmål:

***1. Hvordan brukes regnskapsinformasjon etter SRS som styringsinformasjon?***

***2. Hvilke styringsmessige utfordringer har oppstått etter implementeringen av SRS?***

Årsaken til at nettopp disse forskningsspørsmålene benyttes er at de får frem to sentrale sider av hvordan SRS har påvirket styringen i virksomhetene. Vi vet at innføringen av SRS gir en annen type regnskapsinformasjon, blant annet gjennom at inntekter og kostnader periodiseres. Likevel er det bruken av denne informasjonen som er avgjørende for hvordan styringen blir. Samtidig oppstår det utfordringer ved å ta i bruk et nytt føringsprinsipp, og da er det viktig å forstå hvilke utfordringer dette er for å si noe om hvordan de påvirker styringen.

Studien er avgrenset til mellomstore statlige virksomheter. Dette er gjort med tanke på at det med stor sannsynlighet er ulik nytte knyttet til SRS i små, mellomstore og store virksomheter (DFØ, 2023k). Begrunnelsen for vårt valg er at flertallet av statlige virksomheter som allerede fører regnskapet etter de statlige regnskapsstandardene klassifiseres som mellomstore.

Klassifikasjonen er basert på DFØs gruppering fra tilrådingen de ga til Finansdepartementet i 2019, hvor virksomheter med driftsutgifter i intervallet fra 100 millioner norske kroner til en milliard norske kroner regnes som mellomstore (DFØ, 2019).

Studien er gjennomført med to casevirksomheter: Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) og Fiskeridirektoratet. Begge virksomhetene har implementert og fører etter SRS. Det er imidlertid nokså ulike virksomheter. For det første er de underlagt ulike departementer og har av den grunn ulik tjenesteproduksjon. For det andre har DSB større driftsutgifter enn Fiskeridirektoratet, i tillegg til at de har en større eiendelsside, særlig innen anleggsmidler. I tillegg til DSB og Fiskeridirektoratet er også DFØ inkludert i studien. Formålet er å få mer informasjon om hva SRS innebærer og prosessen rundt implementeringen i statlige virksomheter på generelt grunnlag. En grundigere beskrivelse av virksomhetene gis i kapittel 4.1.

### 1.3 Begrepsavklaring

I henhold til Young (2012) består en virksomhets interne styring av planer og aktiviteter som gjennomføres for å nå organisasjonens mål på en effektiv måte. Med *effektiv måte* menes planer som leder virksomheten mot de satte målene, og samtidig gjør dette med lavest mulig kostnad. På den måten bidrar den interne styringen til å fatte beslutninger om ressursallokeringen i virksomheten. Videre omhandler den interne styringen måling og rapportering av aktivitetene som gjennomføres i en organisasjon. Dette kan knyttes direkte til Anthony og Young (2003) sin styringssirkel som presenteres i kapittel 2.

Det første forskningsspørsmålet fokuserer på hvordan regnskapsinformasjon brukes i casevirksomhetene. Vi vil se på diagnostisk og interaktiv bruk i henhold til Simons (1995a, 1995b, 2000). Med begrepet *bruk* vektlegges særlig hvordan regnskapsinformasjon benyttes av ansatte som grunnlag i beslutningssituasjoner og i kommunikasjon oppover og nedover i virksomhetene. Vi ser først og fremst på bruken av periodisert regnskapsinformasjon etter SRS. Likevel vil også regnskapsinformasjon basert på kontantprinsippet være relevant for å besvare problemstillingen. Det andre forskningsspørsmålet tar for seg styringsmessige utfordringer virksomhetene har møtt etter at SRS er implementert. Styringsmessige utfordringer ses i sammenheng med den interne styringen, og handler om faktorer som kan virke hemmende for måloppnåelse. I forbindelse med styringssirkelen vil disse utfordringene blant annet kunne knyttes til brudd i ulike deler av syklusen.

## **1.4 Oppgavens videre struktur**

Kapittel 2 starter med en litteraturgjennomgang av økonomistyring i offentlig sektor og tidligere forskning om temaet. Videre presenteres det teoretiske rammeverket som legges til grunn for å besvare problemstillingen og forskningsspørsmålene. Disse er styringssirkelen slik den er konstruert av Anthony og Young (2003), og «Levers of Control» presentert av Simons (1995a, 1995b, 2000). I kapittel 3 beskrives den metodiske tilnærmingen som er valgt for å gjennomføre studien. Her drøftes blant annet forskningsmetoden og datainnsamlingen, og det redegjøres for studiens reliabilitet og validitet.

Kapittel 4 innledes med en nærmere presentasjon av casevirksomhetene. Deretter presenteres de empiriske funnene. Vi har valgt å strukturere empirien med utgangspunkt i fasene i styringssirkelen for å gjøre det oversiktlig og leservennlig. De empiriske funnene danner sammen med det teoretiske rammeverket grunnlaget for analysen i kapittel 5. Her presenteres tre hovedfunn, som brukes til å gi en konklusjon på problemstillingen i kapittel 6. Avslutningsvis i kapittel 6 trekkes det frem bidrag og implikasjoner, begrensninger ved studien kommenteres, og det gis forslag til videre forskning. Til slutt følger referanseliste og vedlegg med intervjuguider.

## 2 Teori

Dette kapitlet starter med en diskusjon rundt økonomistyring i offentlig sektor, hvor det redegjøres for både særtrekk og regnskapsprinsipper. Her inkluderes også en kort gjennomgang av New Public Management-reformen, før vi i kapittel 2.2 ser nærmere på litteratur som har tatt for seg innføring av periodiseringsprinsippet i det offentlige. Her diskuteres både norsk og internasjonal litteratur og bakgrunn for innføring. Videre introduseres det teoretiske rammeverket for oppgaven i kapittel 2.3 og 2.4. Dette består av to teorier, og starter med en gjennomgang av styringssirkelen, slik den beskrives av Anthony og Young (2003). Et av argumentene for å innføre SRS i Norge er som nevnt å sikre effektiv ressursutnyttelse. Styringssirkelen er derfor valgt fordi den blant annet omhandler intern styring og ressursallokering. Her trekkes også begrepet dekobling inn, i tilfelle det finnes brudd på forutsetningene til teorien. Til slutt presenteres den andre teorien, «Levers of Control», slik Simons (1995a, 1995b, 2000) presenterer den. Dette er en teori med fokus på styringssystemer, og er inkludert i det teoretiske rammeverket for å kunne beskrive hvordan disse brukes i virksomhetene.

### 2.1 Økonomistyring i offentlig sektor

#### 2.1.1 Særtrekk ved offentlig sektor

Virksomheter i offentlig og privat sektor skiller seg fra hverandre på flere måter, men først og fremst ved at de har ulike mål (Busch & Vanebo, 2021). I privat sektor er det overordnede målet som oftest profittmaksimering. Offentlig sektor, på den andre siden, har mindre fokus på bunnlinjen og mer fokus på faktorer som velferd, sosial likhet og offentlige tjenestetilbud. Dette er momenter som ikke lar seg kvantifisere like enkelt som typiske profittmål. Derfor er det også oftere problemer med resultatmålinger i offentlig sektor, sammenlignet med privat. I forlengelsen av dette oppfattes målene i offentlig sektor som mer vage og tvetydige. Busch og Vanebo (2021) hevder at dette kan skyldes at økonomistyringen i offentlig sektor er avhengig av politiske prosesser.

Som en konsekvens av ulike målsettinger og styringsprosesser utarbeides og brukes regnskapsinformasjon ulikt i offentlig og privat sektor. I det private kan for eksempel resultatregnskapet brukes til lønnsomhetsberegninger for å si noe om bedriftens måloppnåelse. Selv om dette til en viss grad også er mulig med offentlige virksomheters regnskap, er det ikke



like interessant. I offentlige virksomheter er man mer opptatt av å bruke regnskapet til å følge opp virksomhetens ressursbruk, og videre finne ut hvordan de kan utnytte ressursene mest mulig effektivt (DFØ, 2023d).

I offentlig sektor er det vanlig å skille mellom etatsstyring og virksomhetsstyring. Etatsstyring viser til aktiviteter av faglig eller administrativ karakter for å følge opp eller påvirke resultatene til en underliggende virksomhet (DFØ, 2023c). Virksomhetsstyring handler ikke om forholdet mellom to nivåer, men fokuserer på den interne styringen i individuelle departementer eller virksomheter. Denne oppgaven tar utgangspunkt i virksomhetsstyring, fordi den undersøker hvordan DSB og Fiskeridirektoratet bruker regnskapsinformasjon i den daglige driften av egen virksomhet.

### **2.1.2 Regnskapsprinsipper i offentlig sektor**

Det er hovedsakelig to ulike regnskapsprinsipper statlige virksomheter kan føre regnskapene sine etter: kontantprinsippet eller periodiseringsprinsippet etter de statlige regnskapsstandardene (DFØ, 2023g). Kontantprinsippet innebærer at transaksjoner skal registreres i regnskapet når kontanter strømmer til eller fra staten (Mellempvik et al., 2010). Sagt på en annen måte betyr dette at transaksjonene skal bokføres i regnskapet på betalingstidspunktet, altså når virksomheten har en utbetaling eller en innbetaling. Periodiseringsprinsippet innebærer at kostnader inngår i regnskapet i den regnskapsperioden de er påløpt, mens inntekter inngår i regnskapet i den regnskapsperioden de er opptjent (DFØ, 2023a). Til forskjell fra kontantprinsippet er det ikke betalingstidspunktet som er førende for når en transaksjon skal inn i regnskapet, men når ressursen forbrukes eller tjenesten oppfylles.

Formålet med de statlige regnskapsstandardene er å legge til rette for mer omfattende og standardisert styringsinformasjon for statlige virksomheter (Syvertsen, 2015). Informasjonen skal kunne benyttes både til etats- og virksomhetsstyring, og gi et grunnlag for mer effektiv ressursbruk gjennom synliggjøring av kostnader. Videre kan virksomhetene koble kostnadene til informasjon om ulike aktiviteter og tjenester. I tillegg vil standardiseringen kunne gi en bedre oversikt over virksomhetenes eiendeler og gjeld, som igjen kan gi bedre oversikt over statens eiendeler og gjeld.

Ved utarbeidelsen av de statlige regnskapsstandardene er IPSAS (International Public Sector Accounting Standards) brukt som hovedkilde (Brandsås, 2015). Av de 42 ulike IPSAS-standardene er 11 vurdert som aktuelle i Norge, og beskrevet i rundskriv R-114 (Finansdepartementet, 2022). Standardene følger den samme strukturen og nummereringen som de opprinnelige IPSAS-standardene, til tross for at enkelte standarder er utelatt:

SRS 1	Presentasjon av virksomhetsregnskapet
SRS 2	Kontantstrømoppstilling
SRS 3	Prinsippendring, estimatendring og korrigerings av feil
SRS 9	Transaksjonsbaserte inntekter
SRS 10	Inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer til virksomheten, samt overføringer til og fra staten
SRS 11	Anleggskontrakter
SRS 12	Beholdninger av varer og driftsmateriell
SRS 13	Leieavtaler
SRS 17	Anleggsmidler
SRS 19	Usikre forpliktelser og betingede eiendeler
SRS 25	Ytelser til ansatte

*Tabell 1: 11 statlige regnskapsstandarder (Finansdepartementet, 2022)*

For nettobudsjetterte virksomheter, det vil si virksomheter som får bevilgning ut fra forskjellen mellom forventede inntekter og utgifter, har det vært obligatorisk å føre etter SRS siden 2015 (Finansdepartementet, 2019). For bruttobudsjetterte virksomheter, det vil si virksomheter som budsjetterer utgifter og inntekter hver for seg, har SRS tidligere vært valgfritt. I statsbudsjettet for 2022 ble det som nevnt innledningsvis vedtatt at det skal bli obligatorisk for alle statlige virksomheter å følge periodiseringsprinsippet når de utarbeider virksomhetsregnskapet (Finansdepartementet, 2021). For virksomheter som fører regnskapet etter SRS omtales vanligvis det periodiserte regnskapet som virksomhetsregnskapet. Et sentralt mål med den statlige periodiseringsmodellen er økt sammenlignbarhet, både med andre statlige virksomheter og private selskaper (Fallan & Pettersen, 2010).

Bakgrunnen og begrunnelsene for å innføre periodiseringsmodellen i det offentlige er sammensatte og til dels kompliserte (Mellempvik et al., 2010). En av begrunnelsene er at det rundt århundreskiftet var tegn på økende politisk bevissthet rundt behovet for mer langsiktig økonomisk tenkning og effektivitet. Forhold som en predikert eldrebølge og usikkerhet rundt oljeutvinningen kunne hinte om økte kostnader og reduserte inntekter i fremtiden.

Periodiseringsmodellen ble presentert som et verktøy som kunne bidra til å få oversikt over slike situasjoner, og det ble satt i gang arbeid med å kartlegge dette nærmere. En annen begrunnelse for innføringen av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor, var at det på internasjonalt nivå foregikk en utvikling på regnskapsområdet på å ta i bruk prinsipper fra det private inn i det offentlige (Mellemvik et al., 2010).

### **2.1.3 New Public Management**

Som en videreføring av diskusjonen rundt økonomistyring i offentlig sektor er det naturlig å komme inn på begrepet New Public Management (NPM). Dette er en samlebetegnelse på reformene eller moderniseringen av offentlig sektor, og ble introdusert som et konsept på slutten av 1980-tallet (Hood, 1995). Det kjennetegnes blant annet ved at offentlig sektor tar i bruk elementer fra privat sektor i styringen. Hood (1991) presenterer i sin artikkel syv doktriner for hva som karakteriserer reformasjonene og hvordan de skiller seg fra tradisjonell styring i offentlig sektor. Disse videreføres til diskusjonen i hans artikkel fra 1995, som ser på endringer som har vært sentrale for fremveksten av NPM (Hood, 1995).

Denne oppgaven vil ikke ta utgangspunkt i NPM og dens betydning for utviklingen av økonomistyring i offentlig sektor. Det følger heller ikke en diskusjon av alle doktrinene. Likevel anses det som hensiktsmessig å trekke frem den tredje doktrinen Hood (1995) presenterer, som omhandler hvordan regnskapsbruken endrer seg gjennom NPM. Den handler om å legge større vekt på styringsverktøy som blir brukt i det private, og dermed også bruken av samme regnskapsprinsipper som i privat sektor. Herunder nevnes spesielt periodiseringsprinsippet, fordi offentlig sektor tidligere har hatt størst fokus på kontantprinsippet. Ved å benytte seg av periodiseringsprinsippet blir som nevnt fokuset flyttet fra utgifter til kostnader.

Ståhlberg og Klausen (1998) hevder at NPM tar utgangspunkt i en kritikk av at det offentlige er byråkratisk, hvor det byråkratiske tolkes i negativ forstand. Kritikken handler blant annet om at offentlig sektor er for stor og med fordel kan benytte modellene som finnes i privat sektor. Videre at offentlig sektor er ineffektiv og kan lære mye av hvordan styringen er utformet i privat sektor (Busch & Vanebo, 2021). Å gjøre SRS obligatorisk kan ses i sammenheng med en slik kritikk, ettersom formålet blant annet er bedre grunnlag for å vurdere effektiv ressursbruk i den enkelte virksomhet. For å forstå mer om innføring av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor er det fornuftig med en grundigere gjennomgang av litteratur på området.

## 2.2 Innføring av periodiseringsprinsippet i det offentlige

Selv om NPM og innføringen av periodisert regnskap i det offentlige fremdeles kan fremstå som et forholdsvis nytt fenomen, er det spor tilbake til begynnelsen av 1900-tallet som viser antydninger til bruk av regnskapsteknikker fra privat sektor i offentlig sektor (Carlin, 2005). På den tiden var blant annet deler av Australia i gang med å utarbeide et regnskap bestående av en resultat- og balanseoppstilling som minner om standarden i det private (Standish, 1968). Likevel var det lenge kontantprinsippet som var bærebjelken i offentlig regnskap og rapportering. Det første landet til å implementere periodiseringsprinsippet for fullt, både på et nasjonalt nivå og virksomhetsnivå, var New Zealand på slutten av 1980-tallet (Carlin, 2005). Etter dette begynte flere land å introdusere periodiseringsprinsippet som en del av det offentlige regnskapet, fortrinnsvis Australia og Storbritannia (Broadbent, 1992; Funnell & Cooper, 1998).

I en spørreundersøkelse gjennomført av OECD (The Organization for Economic Cooperation and Development) blant medlemslandene, svarte 73 % (25 land) at de utarbeidet periodisert regnskap i 2017 (OECD, 2017). Til sammenligning var det 25 % av medlemslandene som svarte det samme første gang undersøkelsen ble gjennomført, tilbake i 2002 (OECD, 2002). Moretti (2016) påpeker imidlertid at det er variasjon i hvilken grad periodiseringsprinsippet brukes i landene som svarer at de benytter seg av periodisert regnskap. Noen land, som for eksempel New Zealand, benytter seg av et fullstendig periodiseringsprinsipp i bokføring, budsjettering og rapportering. Andre land, som for eksempel Japan, benytter seg av det periodiserte regnskapet som et supplement til kontantregnskapet. I undersøkelsen fra 2017 svarte Norge at de først og fremst benytter seg av kontantprinsippet i den offentlige regnskapsføringen, men oppga samtidig at de så verdien av å få en oversikt over utvalgte eiendeler og gjeld (OECD, 2017).

Den formelle prosessen med å vurdere føringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet, samt flerårig budsjettering i staten, startet for Norge sin del tilbake i 2001 (Mellemvik et al., 2010). Andreassen-utvalget, ledet av Marianne Andreassen, utarbeidet en anbefaling til Finansdepartementet og Regjeringen om å innføre periodisert regnskap og budsjett (NOU 2003:6). Selv om Regjeringen støttet anbefalingen, mente de likevel at det var behov for å gjøre en totalvurdering av kostnader og nytte knyttet til innføringen (Mellemvik et al., 2010). På bakgrunn av dette ble det igangsatt et pilotprosjekt for å teste periodiseringsprinsippet på noen få statlige virksomheter, for å høste erfaringer. Fiskeridirektoratet var blant virksomhetene som deltok i dette pilotprosjektet. Konklusjonen av prosjektet var at det overordnede bildet ved

innføringen var positivt, men at erfaringsgrunnlaget var for snevert til å kunne trekke en konklusjon om hva man burde gjøre videre. I tillegg var det vanskelig å påvise nytte hos brukerne som følge av ulike interesser og kompetanse innad i pilotvirksomhetene (Mellemvik et al., 2010).

I 2014 ble et nytt utvalg, denne gangen ledet av Øystein Børmer, oppnevnt til å vurdere flerårige budsjetter i staten. Utredningen resulterte i en tilråding om å gjøre det obligatorisk for statlige virksomheter å avlegge virksomhetsregnskapet etter de statlige regnskapsstandardene (NOU 2015:14). Etter dette ble det gjort obligatorisk for forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, som gjerne kalles nettobudsjetterte virksomheter, å føre virksomhetsregnskapet etter SRS (DFØ, 2023h). For de bruttobudsjetterte virksomhetene forble det valgfritt. En del av begrunnelsen var fremdeles at kostnaden ble ansett som høyere enn nytten.

Tre år senere, i 2017, fikk DFØ i oppdrag å bistå Finansdepartementet i oppfølgingen av tiltakene som ble foreslått i Børmer-utvalgets utredning. Dette endte med at DFØ i 2019 leverte sin anbefaling om å gjøre SRS obligatorisk etter forenklingstiltak i standarder og arbeidsprosesser (Finansdepartementet, 2019). Tilrådingen fra DFØ til Finansdepartementet konkluderte med at «kostnadene ved å føre og utarbeide et regnskap etter SRS er vesentlig redusert og at nytten av regnskapsinformasjonen i styringen oppleves som økt sammenlignet med vurderingene som ble gjort i 2016» (DFØ, 2019, s. 3). Konklusjonen bygget på at DFØ hadde gjennomført omfattende kompetanse- og forenklingsarbeid, i tillegg til at flere statlige virksomheter hadde vist interesse for SRS sammenlignet med tidligere år. Utredningen fra DFØ utgjorde videre en viktig del av begrunnelsen for at SRS ble vedtatt som obligatorisk i statsbudsjettet for 2022 (Finansdepartementet, 2021).

Etter at offentlige organisasjoner innførte periodisert regnskap og budsjett globalt, har det blitt forsket på og skrevet om reformasjonen i ettertid. Av litteraturen som finnes hevder Paulsson (2006) at det hovedsakelig er to ulike innfallsvinkler studiene tar utgangspunkt i. Den første er studier som omhandler empiriske undersøkelser av offentlige organisasjoner som har tatt i bruk periodiseringsprinsippet (se for eksempel Newberry & Pallot, 2004; ter Bogt & Van Helden, 2000). Den andre retningen er studier som stiller spørsmål ved nytten av private regnskapsteknikker i offentlige virksomheter (se for eksempel Bromwich & Lapsley, 1997; Monsen, 2002). Vår studie tar utgangspunkt i førstnevnte innfallsvinkel ettersom vi ser på to casevirksomheter som allerede benytter periodiseringsprinsippet i regnskapsføringen. Av tidligere studier som har sett på offentlige organisasjoner som har implementert

periodiseringsprinsippet, ønsker vi særlig å trekke frem Ellwood og Newberry (2007). De identifiserte et sett med fordeler ved å ta i bruk periodisert regnskap i det offentlige. Blant disse fordelene var større sammenlignbarhet på tvers av år og virksomheter, større fokus på resultater og mer effektiv ressursbruk (Ellwood & Newberry, 2007). Disse fordelene går igjen i flere artikler (se for eksempel Adhikari & Garseth-Nesbakk, 2008), og de er også blant fordelene DFØ nevner i sin omtale av SRS (DFØ, 2023e).

Andre forskere har vært mer skeptiske til å innføre periodiseringsprinsippet i offentlig sektor (Paulsson, 2006). Lapsley et al. (2009) diskuterer i sin artikkel hvorvidt reformen kan sies å være selvinnsyende og problematisk. Diskusjonen dreier seg i stor grad om at innføringen av periodiseringsprinsippet med tilhørende standarder kan være et resultat av press fra omgivelser, økonomer og andre med kompetanse på feltet. Dette uten at man nødvendigvis tenker så nøye gjennom hva en slik endring faktisk innebærer. Videre drøftes det om identifisering, anerkjennelse, måling og evaluering av eiendeler kan vise seg å være uoverkommelig sammenlignet med privat sektor, og at fremgangsmåtene for å verdsette eiendeler i det offentlige blir mindre presise (Lapsley et al., 2009). Newberry og Pallot (2005) demonstrerte dette i sin studie, hvor de blant annet studerte regnskapsføring av varige driftsmidler i sentrale regjeringsavdelinger i New Zealand. Studien antydte at dataene i regnskapet heller var et grovt mål på forbruk av eiendeler enn et presist, velutarbeidet styringsverktøy. Årsaken til dette er ifølge forfatterne at standardene i offentlig og privat sektor er ulike, og at standardene i privat sektor ofte har større valgfrihet enn de som benyttes i offentlig sektor. Mindre valgfrihet, for eksempel til å velge mellom ulike verdsettelses- og avskrivningsmodeller, kan medføre at eiendeler blir verdsatt høyere eller lavere i offentlig sektor enn de ville blitt i privat sektor.

En stor del av litteraturen tar for seg innføringen av periodiseringsprinsippet på et overordnet nivå, ofte landsnivå. Det er imidlertid færre som skriver om bruken av det periodiserte regnskapet og budsjettet på virksomhetsnivå i offentlig sektor. I tillegg tar ofte litteraturen utgangspunkt i implementeringen av periodiseringsprinsippet i engelsktalende land. Dette er noen av grunnene til at vi i denne oppgaven ønsker å sette søkelys på virksomhetsstyring og virksomhetsspesifikk bruk av regnskapsinformasjon som følge av implementeringen av SRS i Norge. For å gjøre dette har vi valgt ut to teorier som vil brukes som utgangspunkt for å belyse problemstillingen. Disse er styringssirkelen og «Levers of Control», som presenteres i de to neste delkapitlene.

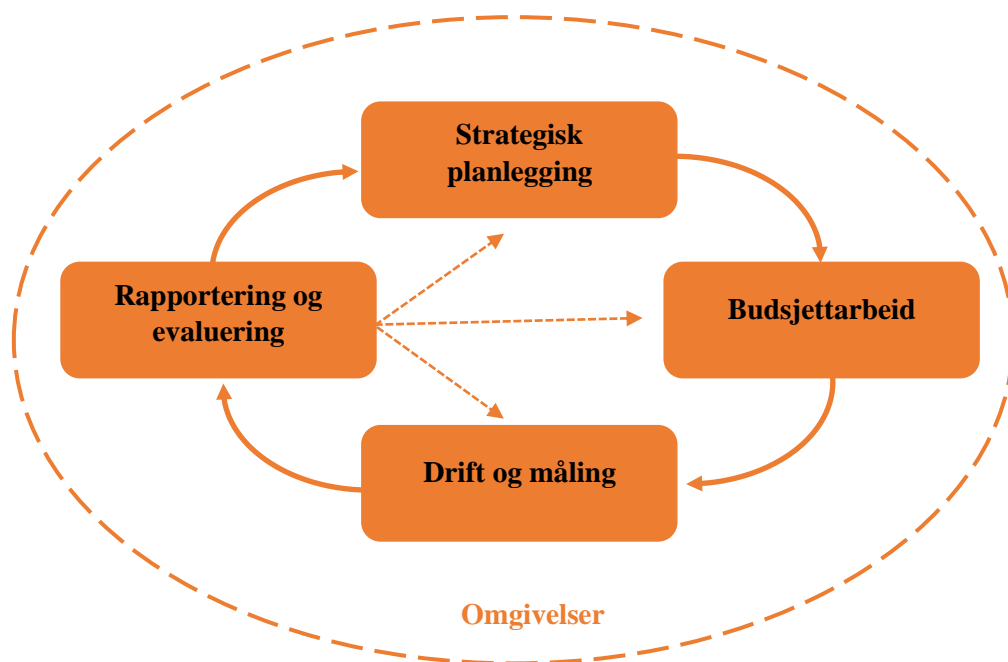
## 2.3 Styrings sirkelen

Det finnes flere definisjoner på hva økonomisk styring er, og det kan derfor være hensiktsmessig å introdusere definisjonen vi velger å legge til grunn i vår oppgave. Problemstillingen tar utgangspunkt i den interne styringen i statlige virksomheter med tilhørende forskningsspørsmål som henholdsvis dreier seg om bruken av styringsinformasjon og styringsmessige utfordringer. Videre er et av argumentene for å innføre SRS i statlige virksomheter mer effektiv ressursbruk (DFØ, 2023e). På bakgrunn av dette mener vi den klassiske definisjonen til Anthony (1965) er egnet:

*«The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives.»*

(Anthony, 1965, s. 17)

Styringsprosessen tar utgangspunkt i organisasjoners mål og strategiene som er valgt for å nå disse (Nyland & Pettersen, 2018). Ifølge Anthony og Young (2003) starter denne prosessen med å planlegge den kommende periodens aktiviteter. Dette innebærer blant annet å finne ut hvilke innsatsfaktorer, for eksempel hvor mange arbeidstimer, som skal benyttes for å oppnå ønsket resultat. Deretter, underveis i perioden, samles data inn basert på faktisk produksjon, og rapporter som sammenligner budsjettert resultat mot faktisk resultat utarbeides. Basert på disse rapportene kan det tas beslutninger om endringer frem til neste periode. Anthony og Young (2003) beskriver denne prosessen som en syklus bestående av fire grunnleggende faser: strategisk planlegging (strategic planning), budsjettarbeid (budgeting), drift og måling (operating and measurement), samt rapportering og evaluering (reporting and evaluation). Denne syklusen kaller Nyland og Pettersen (2018) den ideelle styrings sirkelen, som er illustrert i figur 1 på neste side. Ved å følge prosessen gjennom de ulike fasene defineres organisasjonens styringssystem. Alle fire fasene i syklusen kan bli påvirket av informasjon fra omgivelsene, som for eksempel lovendringer eller endringer i budsjettammer fra Regjeringen. Styringsprosessen skjer videre over ulike plan (Bjørnenak et al., 2008). Det strategiske planet er det overordnede planet og er først og fremst tilknyttet styrings sirkelens første og siste fase. Det operative planet innebærer aktivitetsstyringen, altså selve driften av virksomheten. Til slutt har man det administrative planet, som tar sikte på å binde det strategiske og operative planet sammen.



Figur 1: Den ideelle styringssirkelen. Basert på Anthony og Young (2003)

### 2.3.1 Strategisk planlegging

I planleggingsfasen tar ledelsen valg om hvilke aktiviteter organisasjonen skal gjennomføre fremover i tid. Beslutningene er av langsiktig karakter og angår de ressursene organisasjonen vil bruke på nye produkter, tjenester eller til større prosjekter og anskaffelser (Young, 2012). Hvor langt fremover i tid man planlegger, avhenger blant annet av om målene organisasjonen setter seg er kortsiktige eller langsiktige. Offentlige virksomheter budsjetterer gjerne for ett år om gangen på grunn av Bevilgningsreglementet § 3, som fastslår at statsbudsjettet vedtas for et kalenderår om gangen (Bevilgningsreglementet, 2005). Dette kalles gjerne ettårsprinsippet i offentlig sektor (Mellemvik et al., 2010). Beslutningene som tas i planleggingsfasen må være forankret i de overordnede målene til organisasjonen, og de må være i tråd med de valgte strategiene. For statlige virksomheter tar mange av målene utgangspunkt i føringer de har mottatt fra overordnet departement og gjennom statsbudsjettet. Målene som settes av toppledelsen må være realistiske og oppnåelige, og de bør være tydelig definert. Utydelige målsettinger og manglende kommunikasjon mellom topp- og mellomledelsen kan føre til at mellomledere ikke klarer å iverksette de nødvendige aktivitetene som skal til for å komme i mål (Young, 2012). Dersom det finnes økonomiske rapporter og analyser som sammenstiller estimerte kostnader og inntekter bør disse brukes i planleggingsfasen. Det er imidlertid vanskelig å utarbeide pålitelige og realistiske estimater (Anthony & Young, 2003).



Avgjørelsene som tas på bakgrunn av disse estimatene er av den grunn avhengig av ledelsens erfaring fra tidligere år og sunn fornuft, politiske betraktninger og eksterne interessenter.

### **2.3.2 Budsjettarbeid**

Et budsjett er en plan uttrykt i kvantitative, ofte monetære, termer (Anthony & Young, 2003, s. 19). I budsjettprosessen oversettes aktivitetene man kommer frem til i planleggingsfasen til tilhørende ansvarsområder. Ansvarsområdene sier noe om hvem i organisasjonen som får ansvaret for å gjennomføre og følge opp aktivitetene. Dette kan for eksempel være at aktiviteter tildeles bestemte avdelinger eller avdelingsdirektører i en virksomhet. Fordi det ikke alltid er gitt hvem som bør ha ansvaret for ulike oppgaver, er det ofte behov for forhandlinger mellom ledere på ulike nivåer for å komme frem til den endelige delegeringen av ansvarsområder og midler.

Budsjettet kan ses på som en finjustering av organisasjonens fastsatte planer for et gitt år (Young, 2012). Det inkluderer de endelige avgjørelsene på hvor mye virksomheten skal bruke på de ulike aktivitetene, slik at budsjettarbeidet henger nøye sammen med den strategiske planleggingen. I mange organisasjoner er det ikke et klart skille mellom disse fasene. Årsaken kan være at den strategiske planleggingen foregår mer eller mindre parallelt med budsjettarbeidet. Likevel kan det være nyttig å skille mellom dem, fordi fasene har ulike kjennetegn. Den strategiske planleggingen har gjerne et flerårig perspektiv, mens budsjettet ofte planlegges for ett eller to år om gangen. Ifølge Anthony og Young (2003) er det vanlig at den strategiske planleggingen tar for seg fem til ti år fremover i tid.

Budsjettprosessen er videre spesielt viktig for virksomheter i offentlig sektor sammenlignet med privat sektor på grunn av kostnadsstrukturen og ulik fleksibilitet knyttet til å bruke penger i offentlige organisasjoner (Young, 2012). I statlige virksomheter, som i stor grad produserer tjenester fremfor produkter, er noen av kostnadene forankret i avgjørelser tatt av ledere og fagpersoner. Basert på hvilke avgjørelser som blir tatt, kan kostnaden variere innenfor store spenn. Virksomheter i offentlig sektor har i tillegg strengere krav og absolutte rammer for hvor mye penger de kan bruke i løpet av et budsjettår. Dette er faktorer som bidrar til at budsjettarbeidet må gjøres nøye, og at det må settes av god tid til denne fasen. En faktor som forenkler budsjettarbeidet i offentlig sektor, er at mange av kostnadene er forholdsvis faste fra år til år. Dette gir større forutsigbarhet og dermed også mer nøyaktige estimater i budsjettet (Mellempvik et al., 2010).

I offentlig sektor er utgangspunktet for planlegging og budsjettering virksomhetenes samfunnsoppdrag, instruksjer og tildelingsbrev fra departementene, samt interne mål og strategier (DFØ, 2023i). Tildelingsbrevet sier noe om bevilgningen virksomheten har til rådighet det kommende året. Brevet er presentert på et overordnet nivå med lavt detaljeringsnivå, noe som gjør at det egner seg dårlig til operativ styring. På bakgrunn av dette er det behov for at virksomhetene utarbeider egne budsjetter.

### **2.3.3 Drift og måling**

I drifts- og målingsfasen overvåker ledere aktivitetene som gjennomføres i perioden, og regnskapsmedarbeidere overvåker den faktiske ressursbruken. Ressursbruken som fanges opp er for eksempel knyttet til direkte lønn, utstyrsanskaffelser og kjøp av eksterne tjenester (Young, 2012). Fordi regnskapet er et sentralt verktøy for intern rapportering av driften, er det viktig at det tjener flere formål. For det første må regnskapssystemet være i stand til å sikre kontinuerlig oppfølging av ressursforbruket. Dette er særlig viktig i offentlige organisasjoner, hvor store deler av inntektene kommer fra bevilgninger. I tillegg er bevilgningen gjerne gitt til spesifikke aktiviteter. For det andre må regnskapet være koblet til budsjettene. Dersom de to ikke er konsistente, har man ifølge Young (2012) ingen pålitelig måte å fastslå om forbruket er i henhold til planene. Til slutt bør regnskapssystemet være en integrert del av en virksomhetens totale styringssystemer, slik at det blir mulig å sammenligne regnskapsinformasjon og benytte det til å fatte beslutninger.

Anthony og Young (2003) skiller mellom to typer kontroll i drifts- og målingsfasen: finansiell kontroll og prestasjonskontroll. Den finansielle kontrollen relaterer seg til koblingen mellom de fastsatte budsjettene og aktivitetene organisasjonen gjennomfører. Man kan dermed si at den finansielle kontrollen skjer på det administrative planet i virksomheten, og er nært knyttet til bruken av regnskapet. Prestasjonskontrollen er mer rettet mot aktivitetene og effektiviteten knyttet til disse. Et av formålene med en slik kontroll er å påse at aktivitetene samsvarer med de fastsatte målene som ønskes oppnådd i perioden. På den måten skjer prestasjonskontrollen mer på det operative planet. Eksempler på kontroller kan være å påse at rutiner følges, at ansatte har en felles forståelse av målsettingene og at de har tilstrekkelig kompetanse til å utføre oppgavene sine.

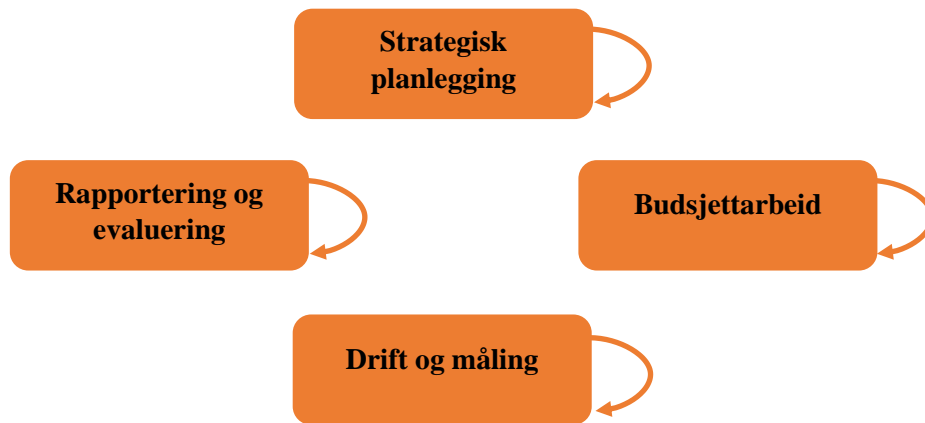
### **2.3.4 Rapportering og evaluering**

Regnskapsinformasjon blir oppsummert, analysert og rapportert til de som har ansvaret for oppfølging i organisasjonen i styringssirkelens fjerde fase (Anthony & Young, 2003). Rapportene som utarbeides gjør det mulig for ledelsen å sammenligne planlagt aktivitet med gjennomført aktivitet. Anthony og Young (2003) deler videre rapportering og evaluering av informasjon inn i tre formål. For det første brukes informasjonen til løpende oppfølging og kontroll av driftsaktiviteter. Rapportene og diskusjoner rundt disse kan brukes av ledelsen til å identifisere mulige forbedringsområder. De kan videre undersøke ulike situasjoner og iverksette korrigerende tiltak der det er nødvendig. For det andre brukes rapportene som grunnlag for å vurdere prestasjonene til ulike avdelinger. Prestasjonsevalueringene kan igjen brukes for å gi ros til ansatte eller avdelinger som gjør det bra, eller konstruktive tilbakemeldinger til ansatte eller avdelinger med prestasjoner som ikke står til forventningene. Informasjonen kan også brukes til å utvikle bedre fremgangsmåter. Til slutt kan rapportene og analysene benyttes til å vurdere aktivitetene i etterkant av driftsperioden. Det kan av ulike årsaker vise seg at enkelte aktiviteter ikke har hatt ønskede effekter eller måloppnåelse, slik at de bør revideres i planleggingen for neste periode. På den andre siden kan det hende man oppdager at budsjettene viste seg å være uoppnåelig på ett eller flere områder. I den siste fasen av styringssirkelen kan det dermed oppdages behov for endringer i alle fasene i syklusen (Anthony & Young, 2003). Dette er illustrert ved de stiplede pilene i figur 1.

### **2.3.5 Dekobling**

Styringssirkelen er en normativ modell som bygger på antakelsen om at koblingen mellom de ulike fasene i syklusen er formålsrasjonelle (Bjørnenak et al., 2008). Med dette menes at koblingene mellom målsettinger og virkemidler antas å være uproblematisk. Videre antas det at det ikke eksisterer interessekonflikter og at målene til virksomheten er konsistente over tid. For at koblingene skal være formålsrasjonelle er det i tillegg en forutsetning at de fire fasene kommer i den rekkefølgen de er presentert i. Dette innebærer blant annet at budsjettene må bygge på overordnede mål og strategier, og at handlingene som utføres er begrunnet i planene (Bjørnenak et al., 2008). I praksis kan det forekomme brudd på flere av forutsetningene om formålsrasjonalitet (Nyland & Pettersen, 2018). Årsaken er at styringssirkelen viser en idealsituasjon, men i praksis er styring sammensatt. Beslutningene man tar i en av fasene er ikke alltid forankret direkte i den forrige fasen. Dette fører til at det kan oppstå brudd i alle fire

koblingene i sirkelen. Nyland og Pettersen (2018) kaller slike brudd dekoblinger, og hevder at fasene i en slik styringsmodell kan være mer eller mindre dekoblet fra hverandre. Dette illustreres i figur 2.



Figur 2: Dekoblinger i den ideelle styringssirkelen. Basert på Nyland og Pettersen (2018)

Dersom det oppstår dekoblinger har man ifølge Bjørnenak et al. (2008) et styringsproblem. I sine studier fant Bjørnenak et al. (2008) at det i offentlige virksomheter generelt er registrert problemer med manglende integrering mellom strategi, planer og budsjett, aktiviteter og regnskap. Det snakkes gjerne om strategier med stor tro og motivasjon uten at det har økonomiske konsekvenser eller økonomisk fokus. På den måten lages planene uten å ha innflytelse på budsjettene. Bjørnenak et al. (2008) begrunner dette med at man gjerne snakker i store steg i praten om strategier, men at budsjettet må leve i de små stegs økonomi. Med dette menes blant annet at arbeidet med budsjettet krever en form for inkrementell planlegging fremfor radikal planlegging. Forfatterne fant videre at det ofte er de som er spesielt ansvarlige for regnskapet som benytter seg av regnskapsinformasjonen og budsjettene, slik at regnskapet først og fremst blir utformet for kontroll og historisk dokumentasjon. En konsekvens av dette var at regnskapet i mindre grad ble etterspurt som grunnlag for beslutninger og revisjon av strategiske valg (Bjørnenak et al., 2008).

Andreassen (2017) konkluderer i sin artikkel med at styringen i staten har flere svakheter. Hun nevner at statlige virksomheter har for mange mål og at kravene på overordnet nivå er for detaljerte. Dette kan føre til støy og vanskeligheter med å koble ulike deler av styringen sammen, jamfør diskusjonen i avsnittet over. Likevel viser nyere undersøkelser at man de siste par årene har gått i en retning av færre mål, mindre detaljstyring og mer oppmerksomhet mot

effekter i styringen (Andreassen, 2017; Askim et al., 2019). Det blir dermed interessant å se hvordan DSB og Fiskeridirektoratet behandler dette i sin virksomhetsstyring, og om vi finner mindre grad av dekobling i samsvar med det Andreassen (2017) og Askim et al. (2019) beskriver.

Styringssirkelen, slik den er presentert i denne oppgaven, tar utgangspunkt i et instrumentelt syn på økonomistyring, fordi den fokuserer på strukturer og kronologi. Dekobling er derfor tatt med i et forsøk på å forstå styring i praksis bedre. Den neste teorien som presenteres er blant annet valgt ut fordi den er noe mindre normativ enn styringssirkelen. I tillegg kan den utdype om ledernes rolle i styringen, og forklare hvordan virksomhetene står overfor ulike avveininger ved utforming av styringssystemer. Formålet er at teorien skal bidra til å beskrive den faktiske bruken av regnskapsinformasjon i casevirksomhetene.

## **2.4 Levers of Control – bruk av styringssystemer**

For å forstå hvordan styringsinformasjon brukes i en virksomhet kan det være fornuftig å diskutere et kjent rammeverk presentert av Simons (1995a, 1995b, 2000), som han kaller «Levers of Control». Rammeverket bygger på en tidligere artikkel, hvor han presenterer følgende definisjon på styringssystemer:

*«Management control systems are the formalized procedures and systems that use information to maintain or alter patterns in organizational activity.»*

(Simons, 1990, s. 128)

Fokuset er på de formelle prosedyrene og systemene, og formålet med «Levers of Control» er å skape et bilde av hvordan ledere bruker disse for å dra virksomheten i ønsket retning. På den måten kan teorien være et supplement til styringssirkelen, ved at man ser nærmere på hvordan styringsinformasjon brukes til å opprettholde eller endre aktivitet i de ulike styringsfasene. Det skisseres fire forskjellige spaker, og nøkkelen for ledere er å skape en balanse mellom de fire spakene, og på den måten styre virksomheten i en retning som sikrer måloppnåelse i samsvar med virksomhetens strategi.

Simons er svært opptatt av lederen og hvordan den kan sette sammen en kombinasjon av spakene som gir gode resultater for virksomheten. Det er mulig å kritisere Simons for hans sterke fokus på lederen, men teorien brukes likevel i denne oppgaven fordi den gir et verktøy som er nyttig for å beskrive bruk av styringssystemer i virksomheter, uavhengig av type

virksomhet. Dessuten er man ikke nødt til å ta utgangspunkt i lederen. Der Simons diskuterer lederen og dens rolle, kan vi på et mer overordnet nivå snakke om ledelsen eller virksomheten som helhet. På den måten gir «Levers of Control» et helhetlig syn på styring. I tillegg har Simons stort fokus på strategi. Statlige virksomheter har som nevnt ikke profittmaksimering som overordnet mål, men kan likevel utarbeide strategier for å nå deres mål, som gjerne er knyttet til samfunnsoppdraget gitt av departementet. Dermed blir ikke en diskusjon rundt strategi irrelevant i denne sammenhengen.

Simons (1995b) bruker de fire spakene som rammeverk for sin bok, og disse er trossystemer (belief systems), grensesystemer (boundary systems), diagnostiske styringssystemer (diagnostic control systems) og interaktive styringssystemer (interactive control systems). Disse skaper motstridende krefter, hvor trossystemet og det interaktive styringssystemet sammenlignes med yang i kinesisk filosofi. De skaper positive og inspirerende krefter (Simons, 1995b, s. 7). Motsetningene til disse blir grensesystemet og det diagnostiske styringssystemet, som sammenlignes med yin, og representerer mer negative krefter. Sammen skal spakene illustrere hvordan virksomheten står overfor konkurrerende krav til myndiggjøring og kontroll. Spenningen mellom kravene kan ikke løses ved å kun velge det ene eller det andre. Utfordringen blir derfor å finne den riktige balansen mellom disse. Ledere må for eksempel kombinere behovet for å gi de ansatte frihet og behovet for kontroll over det som foregår i virksomheten. Balanse betyr ikke at man skal ha like mye vekt på alle. Dermed blir ledernes valg avgjørende for hvordan virksomheten styres.

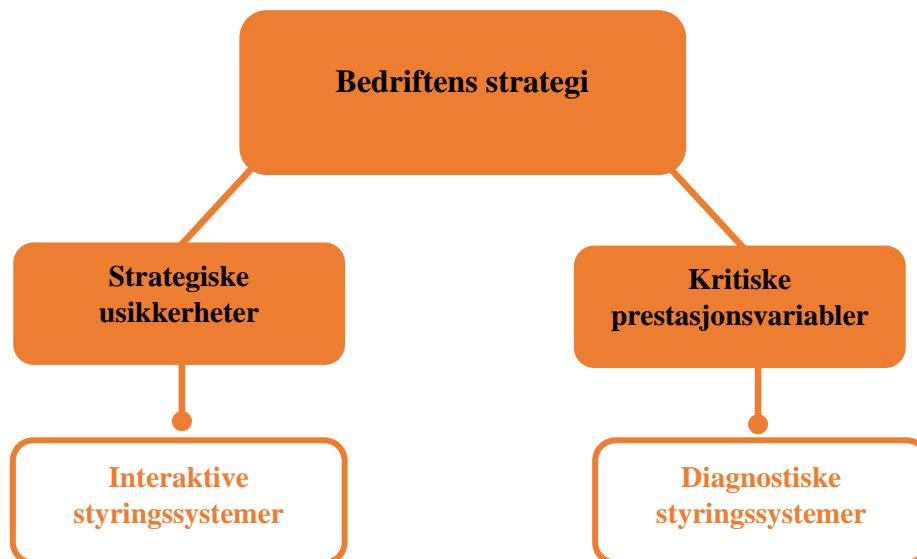
I denne oppgaven legges det vekt på diskusjoner rundt det diagnostiske og det interaktive styringssystemet, som representerer en av spenningene i rammeverket. For å forstå årsaken til dette valget er det fornuftig med en kort gjennomgang av hva de ulike spakene innebærer. Trossystemer handler om kontroll gjennom organisasjonens kjerneverdier. Formålet med kjerneverdiene er å ha en felles retning for alle i virksomheten, slik at alle jobber mot de samme grunnleggende verdiene og vet hva virksomheten ønsker og hva som er dens hensikt (Simons, 1995b). Trossystemer kan være alt som brukes for å standardisere normer i en organisasjon, og henger dermed tett sammen med organisasjonskulturen. Grensesystemer handler om kontroll gjennom begrensninger, altså ved å si hva de ansatte *ikke* får gjøre. I motsetning til trossystemer spesifiserer ikke grensesystemet positive idealer (Simons, 1995b). Ledere setter rammene, og lar de ansatte handle fritt innenfor disse. Ethiske retningslinjer er et typisk eksempel på et grensesystem. Vi ser dermed et klart skille mellom de to styringssystemene, ved at trossystemet

utvider de ansattes muligheter, mens grensesystemet begrenser disse. Likheten mellom de to systemene er likevel at begge er med på å tydeliggjøre og forankre virksomhetens strategi.

På samme måte som trossystemet og grensesystemet representerer motsetninger, representerer også diagnostiske og interaktive styringssystemer et viktig skille. Diagnostiske styringssystemer handler om tradisjonelle kontroll, hvor fokus er på bestemte mål, og å følge opp hvorvidt disse oppnås. Simons (1995b) trekker paralleller til måling av temperaturer utendørs som sammenlignes med tidligere år for å vurdere været, eller at man hos legen måler blodtrykk og hjerterytme som muliggjør sammenligning med andre og mot standarder, gjennomsnitt og forventninger. Ved bruk av diagnostiske styringssystemer i arbeidslivet anses gjerne måloppnåelse som den mest fornuftige måten å evaluere prestasjoner på. Det er styring og kontroll gjennom å sørge for at de ansatte følger en fastsatt plan. Budsjettet er dermed et typisk diagnostisk styringssystem. Interaktive styringssystemer handler om involvering av de ansatte og om å skaffe seg informasjon om hele virksomheten. For å finne gode kritiske suksessfaktorer som kan brukes som utgangspunkt for utformingen av diagnostiske styringssystemer, må de ansatte involveres i denne prosessen. Da gjøres det diagnostiske styringssystemet interaktivt. På samme måte kan også grensesystemet og trossystemet gjøres interaktivt. Et eksempel på dette er hvis de ansatte involveres i prosessen med å utvikle kjerneverdier.

Årsaken til at denne oppgaven tar for seg diagnostiske og interaktive styringssystemer er at disse handler om hvordan man kan skape en ny strategi og sikre at denne iverksettes. Simons (1990) konkluderer i sin artikkel med at interaktive økonomistyringsprosesser kan brukes til å lede fremvoksende strategier, altså den delen av den realiserte strategien som ikke er planlagt på forhånd. Samtidig kan det diagnostiske systemet brukes for å styre og kontrollere at den intenderte strategien følges. Det er altså fokus både på intendert og fremvoksende strategi, og dette blir sentralt for å forstå hvordan regnskapsinformasjon etter SRS brukes som styringsinformasjon i virksomhetene. For Simons (1995a) er det et hovedpoeng at det eksisterer et toveisforhold mellom strategi og økonomistyring, som betyr at disse påvirker hverandre. Da er det interessant å undersøke nærmere hvordan diagnostiske styringssystemer utformes, og om de brukes interaktivt eller ikke.

Simons (2000) presenterer en figur som kun ser på diagnostiske og interaktive styringssystemer, for å forklare nærmere hvordan disse to kan brukes i organisasjoner. Denne gjengis i figur 3 på neste side.



Figur 3: To styringssystemer: interaktive og diagnostiske. Basert på Simons (2000)

Ledere er avhengig av begge typene systemer, men til ulike formål. Diagnostiske styringssystemer brukes som nevnt som spaker for å kommunisere kritiske prestasjonsindikatorer og overvåke implementeringen av den intenderte strategien. Interaktive styringssystemer brukes for å rette organisasjonens fokus mot strategiske usikkerheter og tilby en spak for å finjustere og endre strategien etter hvert som markedet endrer seg (Simons, 2000, s. 208). Det understrekes likevel at begge systemene kan se helt identiske ut, men at forskjellen ligger i hvordan ledere bruker systemene.

#### 2.4.1 Diagnostisk bruk av styringssystemer

Simons (2000) definerer diagnostiske styringssystemer som:

*«The formal information systems that managers use to monitor organizational outcomes and correct deviations from preset standards of performance.»*

(Simons, 2000, s. 209)

I slike systemer er det fokus på output, og dersom det er avvik må tiltak iverksettes for å sikre samsvar med organisasjonens mål (Nyland & Østergren, 2008). Simons (2000) argumenterer for at det i hovedsak er to grunner til å bruke et system diagnostisk. Den ene er for å sikre effektiv strategiimplementering. Ledere vil være mest opptatt av styringssystemer som kan rapportere informasjon om kritiske prestasjonsindikatorer. Dette er faktorer virksomheten må oppnå eller implementere på en vellykket måte for å lykkes med den intenderte strategien



(Simons, 2000). For statlige virksomheter vil eksempelvis faktorer som bygger opp under effektiv ressursbruk være kritiske prestasjonsindikatorer. Man kan forklare diagnostisk bruk av styringsinformasjon som verktøy for å stille en diagnose, altså gi informasjon om hvorvidt organisasjonen er på vei mot sine mål (Nyland & Østergren, 2008). Styringssystemene viser den faktiske atferden og gir informasjon om avvik knyttet til de kritiske prestasjonsindikatorerne. Dette hjelper ledelsen å styre organisasjonen i riktig retning.

Den andre grunnen til å bruke et system diagnostisk er for at ledelsen skal kunne rette sin oppmerksomhet mot andre ting enn å overvåke. Det skal hindre lederens byrde knyttet til kontinuerlig overvåking (Simons, 1995a, s. 82). Styringssystemet kan da rapportere om avvik, slik at lederne kun trenger å bruke tid i disse tilfellene. Dette er en prosess som kalles «management by exception» (Simons, 2000). Når virksomheten har fastsatte mål, og måloppnåelse kan brukes for å vurdere virksomhetens prestasjoner, kan lederne redusere tiden de bruker på manuell kontroll. Likevel er det viktig at dette ikke blir en hvilepute. Det er tross alt også andre styringsspaker som må inkluderes for å finne en balanse.

Simons (2000) trekker frem fem områder man må vie tilstrekkelig oppmerksomhet for å lykkes med å bruke diagnostiske styringssystemer effektivt. Prestasjonsmål er det typiske kjennetegnet på diagnostiske styringssystemer, og følgelig noe det er svært viktig å ha oppmerksomheten sin rettet mot. Første område som trekkes frem er derfor målsetting. Det handler om å sette gode mål for å styre virksomheten i riktig retning, og det argumenteres for at disse skal være så gjennomtenkte og godt formulerte at det ikke skal være behov for å gjøre hyppige endringer av disse. Vanligvis skjer endringene en gang i året. Det samme gjelder ved fastsettelsen av prestasjonsvariabler, som trekkes frem som det andre området. Det er viktig at disse virker sammen og samsvarer med virksomhetens strategi og prioriteringer. Det tredje området som nevnes handler om utarbeidelsen av belønningssystemer. Det er viktig at diagnostiske prestasjonsmål henger direkte sammen med resultater som er nødvendige for å sikre oppnåelse av virksomhetens strategi (Simons, 2000). Dersom målingssystemer er godt utformet, gjør det jobben mye enklere knyttet til det fjerde området, som handler om å gjennomføre jevnlig rapportering og følge opp eventuelle avvik. Da kan ledere nøye seg med å se raskt gjennom rapportene for å se om det er noe som må endres. Til slutt blir det femte området å følge opp signifikante avvik. Ved store avvik kreves rask handling for å få virksomheten tilbake på rett spor. Har man allerede god kontroll på de andre områdene, blir denne delen betydelig enklere. Sammen muliggjør dette effektiv bruk av diagnostiske styringssystemer (Simons, 2000).

Selv om diagnostiske styringssystemer hjelper ledere med å styre virksomheten mot fastsatte mål, er ikke disse tilstrekkelige i seg selv for å sikre effektiv kontroll. Simons (1995a) understreker at diagnostiske styringssystemer skaper et press som i ytterste konsekvens kan føre til kriser. Ansatte kan føle et så stort press på å levere på bestemte mål at de tar valg som er svært skadelige for virksomheten. Eksempelvis kan overdrevent fokus på å holde seg til budsjett, kombinert med krav til å opprettholde effektivitet i en avdeling, føre til at innkjøp som skulle vært kostnadsført i sin helhet, periodiseres over flere år for å ikke synliggjøre årets høye kostnader. Over tid kan slik atferd resultere i store tap for virksomheten. Dette skjer når de ansatte kun kontrolleres gjennom måloppnåelse og diagnostiske kontroller. Derfor er det viktig å ha en motvekt slik at virksomheten finner en balanse, og her kommer blant annet interaktive styringssystemer inn i bildet.

#### **2.4.2 Interaktiv bruk av styringssystemer**

Å bruke styringssystemer interaktivt innebærer at ledelsen involverer personer fra hele virksomheten, og interaktive styringssystemer utformes for å samle informasjon som kan utfordre ledelsens syn på fremtiden (Simons, 1995a). Følgende definisjon presenteres:

*«Interactive control systems are the formal information systems that managers use to personally involve themselves in the decision activities of subordinates.»*

(Simons, 2000, s. 216)

Dette henger tett sammen med strategiske usikkerheter, som handler om endringer i konkurransesituasjonen og virksomhetens interne kompetanse, som må forstås for at virksomheten skal kunne tilpasse seg over tid. Det er fremvoksende trusler og muligheter som kan ugyldiggjøre antakelsene virksomhetsstrategien er basert på (Simons, 2000). Derfor er det viktig for ledelsen å involvere seg for å få den nødvendige kunnskapen for å forme virksomhetens strategi. Gjennom denne involveringen signaliserer de også til sine ansatte hva det er spesielt viktig å rette oppmerksomheten sin mot.

Simons (1995a) påpeker at interaktive styringssystemer har fire kjennetegn som skiller dem fra diagnostiske styringssystemer. Det første er at de fokuserer på kontinuerlig endring av informasjonen toppledelsen har identifisert som potensielt strategisk. I motsetning til diagnostiske styringssystemer, som tar utgangspunkt i de samme, gitte kritiske prestasjonsindikatorer, forsøker interaktive styringssystemer å skaffe informasjon som gjør at

ledelsen kan endre sitt syn på hva som er strategiske usikkerheter. Det andre er at informasjonen fra det interaktive systemet er viktig nok til at det krever hyppig og jevnlig oppmerksomhet fra ledere på alle nivå i organisasjonen (Simons, 1995a). Dette er i motsetning til diagnostiske styringssystemer, som gir ledere muligheten til kun å involvere seg ved avvik fra målene. Et tredje kjennetegn er at informasjonen man får best diskuteres i møter, hvor man er ansikt til ansikt med andre. Dette er samtaler mellom ledere, underordnede og kollegaer. Det interaktive systemet genererer data som ikke lederen skal se på alene, men som skal gi grunnlag til diskusjoner med andre i virksomheten. Dette henger sammen med det fjerde kjennetegnet, nemlig at det interaktive styringssystemet er en utløsende faktor for å skape og opprettholde en debatt i virksomheten om underliggende data, antakelser og handlingsplaner (Simons, 1995a).

Selv om interaktive styringssystemer har de nevnte karakteristikaene som skiller dem fra diagnostiske styringssystemer, er det flere som påpeker at skillet ikke er så tydelig som Simons forsøker å fremstille det som. Ferreira og Otley (2009) skriver blant annet at rammeverket gir et nyttig og bredt perspektiv, men at dette likevel er begrenset av at det samme styringsverktøyet kan være del av mer enn én styringsspak. Forskjellen kommer av hvordan det brukes, og dette kan gjøre det krevende å definere når et styringssystem er interaktivt.

Simons kan også kritiseres for å ha en noe normativ tilnærming, men dette avhenger av hvordan man velger å bruke teorien. I denne oppgaven er ikke formålet å si hva virksomhetene bør gjøre, men heller å se på hva som faktisk har skjedd, gjennom å undersøke hvordan innføringen av SRS har påvirket den interne styringen. Styringsspakene brukes som grunnlag for å beskrive og diskutere hvordan styringssystemene brukes i DSB og Fiskeridirektoratet i praksis. Slik kan vi gjøre opp for noe av den normative tankegangen vi finner i styringssirkelen.

## 3 Metode

Jacobsen (2022) beskriver vitenskapelig metode som en måte å gå frem for å samle inn data om virkeligheten, altså empiri. Metoden er da et hjelpemiddel for å beskrive virkeligheten, men en utfordring er at det er betydelig uenighet om hva virkelighet eller sannhet egentlig er. Samfunnsvitenskapelig metode handler om hvilken fremgangsmåte vi kan bruke for å få informasjon om den sosiale virkeligheten, og ikke minst hvordan denne informasjonen skal analyseres og hva den forteller oss (Johannessen et al., 2020). I dette kapitlet beskrives derfor de metodiske valgene som er tatt i forskningsprosessen. Innledningsvis presenteres oppgavens vitenskapelige ståsted. Videre følger beskrivelse av forskningsmetode og datainnsamling, før arbeidet med datagrunnlaget blir kommentert. Til slutt evalueres studiens validitet og reliabilitet.

### 3.1 Vitenskapsteoretisk ståsted

Valg av forskningsdesign er knyttet til det ontologiske og epistemologiske synet det er tatt utgangspunkt i (Nyeng, 2004). Ontologi handler i et vitenskapelig lys om hva som ligger til grunn for virkeligheten. Den søker å finne ut av hvordan verden ser ut og hvordan ting faktisk er (Jacobsen, 2022). Epistemologi, på den andre siden, er læren om kunnskap og hvordan kunnskap kan tilegnes. Ser man ontologi og epistemologi sammen, kan man videre si at vitenskapelig kunnskapsutvikling handler om å studere virkeligheten for å tilegne oss ny kunnskap, uten påvirkning av fordommer, forhåpninger og vaner. Nyeng (2004) kaller dette den empiriske grunnholdningen. Fordi vi som forskere er selvfølgelig vesen, er den empiriske grunnholdningen uoppnåelig i virkeligheten, slik at det vil være fordelaktig å reflektere rundt vitenskapsteorien som danner grunnlaget for vår masteroppgave. Dette for å få en helhetlig og kritisk forståelse av forskningen slik vi har valgt å gjøre det.

Vitenskapsteorien deles gjerne opp i to ulike tilnæringer: en positivistisk tilnærming og en hermeneutisk tilnærming (Skjervheim, 1996). Den positivistiske tilnærmingen hevder at den eneste måten å oppnå ny kunnskap på er gjennom empirisk observasjon (Sletnes, 2023). Vitenskapelig aktivitet forstås av positivistene som en objektiv og interessefri aktivitet uten subjektive fortolkninger og samfunnsmessige forhold. Dette gjør at forskerne vil objektivere verden og samfunnet rundt seg, for så å forsøke å stille seg utenfor som en tilskuer for å innhente objektive beskrivelser av det som undersøkes. Positivismen har vært en hovedtendens i naturvitenskapen i lang tid, men den finnes også som tendens innenfor menneskevitenskapene.

Innen økonomistyring har forskningen tradisjonelt sett vært mest basert på en positivistisk tilnærming, men fordi økonomi også er menneskevitenenskap, må man også ta hensyn til at det som studeres kan være handlende og fortolkende personer (Nyeng, 2004). Av den grunn er det mulig å kritisere positivismen for å være for instrumentell (Skjervheim, 1996; Sletnes, 2023).

Den hermeneutiske tilnærmingen blir av mange presentert som en motsetning til positivismen (Nyeng, 2017). Hermeneutikken handler om fortolkninger av fenomener, hvor det sentrale er at viten er koblet til menneskers historie og vår menings- og forståelseshorisont. Den hermeneutiske tilnærmingen søker dermed helheter ut fra unike situasjoner hos mennesker, og benekter objektiv kunnskap om lovmessigheter i samfunnet (Nyeng, 2017). I motsetning til positivismen, beskriver Skjervheim (1996) forskerens rolle innenfor hermeneutikken som en deltaker heller enn en tilskuer. Grunnen til dette er at forskeren selv er nødt til å tolke det han eller hun observerer, og på den måten ikke kan stille seg fullstendig objektiv til fenomenet som studeres. Ifølge hermeneutikken må helheten forstås i lys av delene og videre delene i lys av helheten. Nyeng (2017) kaller dette for den hermeneutiske spiralen. Vår oppgave ønsker hovedsakelig å få innsikt i menneskers forståelse. Mer spesifikt ønsker vi å finne ut hvordan mennesker erfarer overgangen til og bruken av statlige regnskapsstandarder i sin virksomhet. Dette er basert på subjektive vurderinger fra de som undersøkes, og som igjen må fortolkes av oss som forskere. Oppgavens vitenskapelige ståsted har dermed et hermeneutisk utgangspunkt. Fordi studien innebærer tolkning av meningsinnhold i data, vil det ifølge Ringdal (2018) være viktig med en beskrivelse av forskningsmetoden. Dette for å sikre troverdighet til dataene og funnene, ved å gjøre det mulig å vurdere om forskningen er utført på en tilstrekkelig og hensiktsmessig måte.

### **3.2 Forskningsmetode**

Den samfunnsvitenskapelige metodelæren skiller mellom kvantitativ og kvalitativ metode (Johannessen et al., 2020). Vi har valgt en kvalitativ studie fordi det tillater oss å forstå hvorfor mennesker tenker og handler som de gjør. Kvalitative data som regel vil favorisere variasjon og kompleksitet. Det er i mindre grad det generelle som fanges opp (Jacobsen, 2022, s. 141). Kvantitative tilnærminger vil gjerne være hensiktsmessig i andre tilfeller, eksempelvis hvis man har et ønske om å gå i bredden gjennom å undersøke mange enheter. Dette kunne vært fornuftig hvis oppgavens formål var å avdekke den generelle holdningen blant alle virksomheter som har gått over eller skal gå over til SRS. Da mister man imidlertid muligheten til å gå i dybden og få

unike beskrivelser fra respondentene, fordi man må kategorisere før informasjonen samles inn, og forskerne må på forhånd definere hva som er relevant informasjon (Jacobsen, 2022). Tjora (2021) påpeker at det ofte kan være fornuftig å benytte en kombinasjon av kvalitativ og kvantitativ metode for å besvare problemstillingen best mulig. En slik metodetriangulering vil ofte være ressurskrevende, og denne studien er derfor begrenset til en ren kvalitativ tilnærming. Dette følger også av oppgavens problemstilling, som tar sikte på å gå i dybden og få frem respondentenes opplevelser rundt hvordan innføringen av SRS har påvirket den interne styringen.

Et annet viktig skille er mellom ulike forskningstilnærminger, hvor vi finner et hovedskille mellom deduktiv og induktiv tilnærming. En induktiv tilnærming innebærer at man forsøker å gå fra empiri til teori, med andre ord at all teori skal være forankret i virkeligheten (Jacobsen, 2022). I slike tilfeller er målet at forskeren skal samle inn data med et så åpent sinn som mulig, uten å være preget av teori og forventinger til resultater i forkant. Slik skiller det seg fra deduktive tilnærminger, hvor man går fra teori til empiri, gjennom at søking etter teori skal styres av teoretiske antakelser (Jacobsen, 2022). Ved deduktive tilnærminger kreves det dermed at forskeren har en klar teori før datainnsamlingen begynner.

Forskningsprosessen vår begynte med en deduktiv tilnærming, gjennom at vi tidlig i prosessen fant teorier vi mente ville gi grunnlag til gode diskusjoner rundt problemstillingen vi tok utgangspunkt i. Likevel låste vi oss ikke til disse teoriene. Etter de to første intervjuene med respondenter fra DSB ble vi mer interessert i en annerledes vinkling av oppgaven, hvor vi gikk bort fra å undersøke selve endringsprosessen i virksomhetene, for heller å se på den interne styringen. Dermed tok vi utgangspunkt i noe av vår innsamlede empiri før vi søkte videre etter teorier som kunne være fornuftige å inkludere. Dette er i tråd med en induktiv tilnærming. I etterkant av endringen utformet vi en endelig intervjuguide, som tok utgangspunkt i teori om styringssirkelen og «Levers of Control». En prosess som denne samsvarer med det Tjora (2021) kaller en stegvis-deduktiv induktiv tilnærming, hvor man veksler mellom deduktiv og induktiv tilnærming.

### **3.2.1 Forskningsdesign**

Forskningsdesign beskrives av Johannessen et al. (2020) som «alt» som knytter seg til en undersøkelse. Det er derfor viktig at valg av forskningsdesign henger tett sammen med problemstillingen som undersøkes. Denne oppgaven har som formål å fremskaffe informasjon

om erfaringer knyttet til bruk av SRS, i et forsøk på å avdekke hvordan dette har påvirket virksomhetenes interne styring. For å lykkes med dette finner vi det hensiktsmessig å gå i dybden for å få en mer helhetlig forståelse. Derfor har vi valgt å gjennomføre en casestudie med to casevirksomheter. Johannessen et al. (2020) beskriver casesdesign som studiet av det spesifikke, og påpeker at en viktig fordel med casestudier er at de gir forskerne stort spillerom med hensyn til hvordan undersøkelser gjennomføres. Dette muliggjør et dypdykk i hendelser eller organisasjoner for å undersøke fenomener som ellers kanskje ikke hadde kommet til overflaten. Case som forskningsdesign er en prosess som innebærer utforming av problemstilling, valg av case, valg av respondenter, datainnsamling og kriterier for å analysere og tolke data (Johannessen et al., 2020, s. 211).

Det gjøres videre et skille mellom tre typer forskningsdesign, nemlig deskriptive, eksplorative og kausale forskningsdesign (Yin, 2014). Denne studien kan anses som deskriptiv gjennom at den forsøker å beskrive hvordan det periodiserte regnskapet gir ny styringsinformasjon, og hvordan denne informasjonen faktisk brukes til styring i virksomhetene. Likevel kan den også sies å være eksplorativ, gjennom et ønske om å oppdage hvilke utfordringer som kan oppstå etter overgangen til SRS. Det betyr at vi bruker et deskriptivt design for å besvare det første forskningsspørsmålet, mens vi bruker et eksplorativt design for å besvare det andre. Studien vi gjennomfører er dessuten en tverrsnittsundersøkelse, som kjennetegnes ved at vi bruker data fra en avgrenset periode (Johannessen et al., 2020). I denne oppgaven har tidsrammen vært én måned, ettersom intervjuene er gjennomført i perioden 09.02.2023 – 09.03.2023.

### **3.3 Datainnsamling**

Når forskningsmetode og -design er bestemt, er neste steg å finne ut hvordan datainnsamlingen skal foregå. Utgangspunktet for vår datainnsamling er primærdata i form av intervju. Intervjuene har gjort det mulig for oss å stille spørsmål som kan knyttes direkte til problemstillingen og teoriene vi har tatt utgangspunkt i. I tillegg har vi i en tidlig fase gjennomgått dokumenter vi fikk tilsendt fra respondenter knyttet til innføringen av SRS. Vi har blant annet fått tilgang til dokumenter fra DSB som viser hvordan de arbeidet i en innledende fase for å verdsette eiendeler og få på plass en åpningsbalanse. Dessuten har vi fått innsyn i tilrådingen om å gjøre SRS obligatorisk. Disse dokumentene har hatt en viktig funksjon gjennom å innledningsvis bedre vår forståelse for SRS, noe som blant annet har vært relevant

ved utformingen av spørsmål til intervjuene. Likevel er det intervjuene som har dannet grunnlaget for analysen, da disse retter seg spesielt mot problemstillingen vi ønsker å besvare.

En viktig fordel med den kvalitative tilnærmingen er at den er fleksibel, noe som gjør det mulig å innhente data gjennom hele undersøkelsesperioden (Jacobsen, 2022). Dette har vi dratt nytte av gjennom muligheten til å stille oppfølgingsspørsmål til respondentene i etterkant av intervjuene. Samtlige respondenter godtok at vi kunne ta kontakt dersom det var noe mer vi lurte på, eller om vi ønsket at de skulle utdype noen av svarene sine. Dette ble blant annet gjort underveis i arbeidet med empirien, hvor et par oppfølgingsspørsmål ble sendt på mail til en av respondentene. Her har respondenten fått bedre tid til å tenke seg om før et svar ble formulert. Likevel er ikke dette ansett som en metodisk svakhet.

Fleksibiliteten man får ved kvalitative metoder åpner også for muligheten til å justere problemstillingen underveis (Jacobsen, 2022). Som nevnt tok problemstillingen vår i første omgang utgangspunkt i selve endringsprosessen, og la til grunn et institusjonelt syn. Dette ble etter hvert justert, fordi vi tidlig opplevde at de første respondentene ikke kunne svare utdypende på våre spørsmål knyttet til endring i regler og rutiner som følge av innføringen av SRS. Dermed ble også intervjuguiden endret noe i etterkant av de to første intervjuene. I forkant av intervjuene med disse to visste vi imidlertid at det var en fare for at spørsmålene knyttet til institusjonelle endringer kunne være vanskelige. Derfor hadde vi allerede forberedt en rekke andre spørsmål vi kunne stille. Disse var utformet for å passe bedre til en alternativ formulering av problemstillingen, som også var den vi endte opp med til slutt.

Selv om fordelene ved kvalitative studier er flere, finnes det også noen utfordringer man må ta hensyn til som påvirker datainnsamlingen. Jacobsen (2022) påpeker blant annet at dataene ofte er komplekse og ustrukturerte, noe som åpner for flere feilkilder, eksempelvis at man overser viktig informasjon eller sammenhenger. På grunn av dette har vi blitt nødt til å bruke mye tid på å strukturere dataene. Samtlige intervju er transkribert med et høyt detaljnivå, og kodet ved hjelp av programmet NVivo. Dette er et program som tillater oss å holde kontroll på og analysere den innsamlede dataen, noe vi vil gjennomgå i kapittel 3.4.

En annen ulempe med kvalitative metoder er at vi ikke får muligheten til å undersøke mange respondenter eller virksomheter. Vi har blitt nødt til å begrense datainnsamlingen til 12 intervju, og vi har kun sett på to casevirksomheter. Utvalgsstørrelsen er naturlig begrenset av oppgavens tidsramme og tilgjengelighet på intervjuobjekter i casevirksomhetene. Innledningsvis hadde vi et gruppeintervju med to respondenter fra DSB. Årsaken var at disse hadde mye på hjertet



angående SRS, og de tenkte selv at de kom til å si mye av det samme i de individuelle intervjuene. Dermed fikk vi også bedre tid på de individuelle intervjuene med disse respondentene, slik at vi kunne stille flere spørsmål. Gruppeintervjuet ble avholdt tidlig i prosessen, før vi hadde en intervjuguide klar. Intervjuet var derfor ustrukturert, og formålet var å skaffe informasjon om prosessen rundt innføringen av SRS. Slik kunne vi få mer kunnskap som vi kunne bruke ved utformingen av intervjuguiden til de senere intervjuene.

I tillegg til gruppeintervjuet hadde vi tre individuelle intervju med respondenter fra DFØ, som er ansvarlig for å bistå ved innføringen av SRS. Også disse intervjuene hadde som formål å gi oss mer informasjon om selve prosessen og hva det faktisk innebærer å innføre SRS. Det presiseres derfor at DFØ ikke er en casevirksomhet, men heller en ressurs som har vært nyttig både for analysen og for utformingen av intervjuguide til respondentene fra casevirksomhetene. Etter de fire første intervjuene kunne vi dermed fullføre denne intervjuguiden, og var da raskt klare til å intervju totalt åtte respondenter fra casevirksomhetene. Fem av disse er fra DSB, mens tre er fra Fiskeridirektoratet.

Utvelgelse av respondenter har foregått etter snøballmetoden, hvor vi har utnyttet fleksibiliteten ved kvalitative metoder, og fått tak i respondenter underveis i prosessen (Jacobsen, 2022). Vi kontaktet både DSB og Fiskeridirektoratet via deres postmottak, og ble sendt til personer som skulle ha god kunnskap og erfaring om bruk av SRS i virksomheten. Videre har disse personene hjulpet oss å komme i kontakt med andre relevante respondenter. Utvelgelse av respondenter fra DFØ foregikk på samme måte, via seksjonsleder i avdelingen for forvaltning av økonomiregelverket. Selv om snøballmetoden er en noe tilfeldig utvalgsmetode, er den fornuftig å benytte i tilfeller hvor man har lite informasjon om hvilke respondenter som er tilgjengelige. Slik sikret vi oss et tilstrekkelig antall respondenter med kunnskap om SRS, som kunne stille til intervju.

### **3.3.1 Gjennomføring av intervju**

Ved gjennomføring av intervju har det stor betydning hvor lang tid som legges til grunn. I den sammenheng gjøres et skille mellom dybdeintervju og fokuserte intervju, hvor førstnevnte er noe mer omfattende, mens sistnevnte er kortere og tillater oss å gjennomføre flere intervju uten at det går på bekostning av tidsbruken (Jacobsen, 2022). Ettersom vi har hatt et ønske om å få dyptgående informasjon fra våre respondenter, valgte vi å gjennomføre 12 dybdeintervju. Varigheten på intervjuene ligger mellom 44 og 80 minutter, som vist i tabell 2. Intervjuene med

DFØ var noe kortere enn resten, ettersom disse ikke er en del av casevirksomhetene, og derfor ikke brukes like direkte i analysen. Intervjuene med casevirksomhetene hadde varierende varighet. Dette skyldes at respondentene hadde ulik tid til rådighet, og noen hadde mer utdypende svar enn andre. Etter de første intervjuene noterte vi oss noen oppfølgingsspørsmål, slik at vi kunne stille disse dersom det ble tid til overs. For respondentene fra Fiskeridirektoratet fikk vi satt av 1,5 time, ettersom vi kun hadde tre intervju fra denne virksomheten. For intervjuene med DSB hadde vi i utgangspunktet en tidsramme på 1 time. Vi fikk stilt alle spørsmålene vi ønsket under samtlige intervju, men hadde altså muligheten til å stille enda flere spørsmål i enkelte tilfeller, for å utnytte tiden vi hadde til rådighet og få mer informasjon som kunne være nyttig for oppgaven.

Nedenfor følger en oversikt over de ulike intervjuene:

Intervju	Virksomhet	Stilling	Varighet	Kode
1	DSB	Fagdirektør og Seksjonsleder	60 minutter	
2	DFØ	Rådgiver	48 minutter	DFØ1
3	DFØ	Rådgiver	47 minutter	DFØ2
4	DFØ	Rådgiver	45 minutter	DFØ3
5	DSB	Fagdirektør	55 minutter	DSB1
6	DSB	Seksjonsleder	57 minutter	DSB2
7	DSB	Utredningsleder	44 minutter	DSB3
8	DSB	Utredningsleder	51 minutter	DSB4
9	DSB	Rådgiver	59 minutter	DSB5
10	Fiskeridirektoratet	Avdelingsdirektør	65 minutter	FDIR1
11	Fiskeridirektoratet	Rådgiver	48 minutter	FDIR2
12	Fiskeridirektoratet	Seksjonsleder	80 minutter	FDIR3

Tabell 2: Gjennomførte intervju

Ved gjennomføring av intervju må man vurdere hvor strukturert intervjuet skal være. Dette handler om i hvor stor grad det er tilrettelagt på forhånd. Som nevnt er en av de store styrkene ved kvalitative metoder at de gir oss mer informasjon enn vi ville fått dersom vi måtte velge ut svaralternativer på forhånd. Derfor vurderes et strukturert intervju som lite hensiktsmessig. Et ustrukturert eller åpent intervju er uformelt og har spørsmål rundt et tema, men spørsmålene og rekkefølgen på disse er ikke tilrettelagt på forhånd (Johannessen et al., 2020). Ustrukturerte intervju kan imidlertid gjøre det krevende å sammenligne respondentenes svar i ettertid. Derfor er det vanlig å ikke ha helt åpne intervju, men heller en form for semistrukturerte intervju. Et semistrukturert intervju har en overordnet intervjuguide som utgangspunkt, mens spørsmål, temaer og rekkefølge kan variere, noe som tillater intervjueren å bevege seg frem og tilbake (Johannessen et al., 2020). Dette er i tråd med strukturingsgraden vi har valgt, med unntak av

gruppeintervjuet, som dermed ikke kan sammenlignes direkte med de andre intervjuene. Intervjuene med DFØ og casevirksomhetene fulgte to ulike intervjuguider, ettersom de hadde ulike formål. Intervjuguidene er lagt ved som vedlegg 1 og 2.

Intervjuene ble gjennomført digitalt over Microsoft Teams. Dette var noe både vi og respondentene ønsket. Noen av fordelene ved digitale intervju er at de er fleksible og gir mulighet til å endre tidspunkt dersom uventede hendelser oppstår kort tid før intervjuene skal gjennomføres. De er dessuten tids- og kostnadsbesparende, og for noen er det enklere å takke ja til digitale intervju enn fysiske intervju (Bell et al., 2019). Førstnevnte fordel opplevde vi tre ganger i løpet av intervjuprosessen ved at enkelte respondenter måtte avlyse intervjuet sitt kort tid før det var planlagt på grunn av andre avtaler. At intervjuene var planlagt digitalt gjorde det enkelt å finne et nytt tidspunkt. Ettersom alle virksomhetene har kontorlokaler i andre byer enn Trondheim, sparte vi også tid og penger på en digital gjennomføring. Intervju som avhenger av internettforbindelse har en potensiell svakhet dersom intervjuer eller respondent ikke har god nok tilkobling (Bell et al., 2019). Dette kan påvirke lyd- og bildekvaliteten og gjøre det vanskelig å høre hva som blir sagt og se hvordan personer opptrer eller reagerer. Vi opplevde slike problemer ved to av intervjuene, men dette ble løst ved at vi ba respondentene gjenta det som ble sagt dersom internettforbindelsen ble svak.

### **3.4 Systematisering av data**

Samtlige respondenter samtykket til at det ble tatt lyd- og videoopptak av intervjuene. Fordi intervjuene ble gjennomført digitalt benyttet vi oss av Microsoft Teams sin innebygde opptaksfunksjon. Denne tar opp både lyd og bilde og lagrer opptaket slik at det er klart for transkribering. Som nevnt valgte vi en detaljert transkribering av intervjuene. Det respondentene sa ble ordrett skrevet ned, samt at tenkepauser og reaksjoner ble forsøkt synliggjort ved at vi beskrev de i parentes. Dette for å sikre at respondentene ble korrekt gjengitt og at potensiell viktig informasjon ikke ble utelatt. Selv om vi hadde opptak med både lyd og bilde, passet vi på å transkribere kort tid etter at intervjuene ble holdt. På den måten fikk vi også med egne tanker og refleksjoner vi gjorde underveis i samtalen, som ellers kunne blitt glemt i løpet av noen dager.

Etter transkriberingen startet vi med kodingen som en del av en tematisk analyse. Tematisk analyse er en av de mest brukte analyseformene innen kvalitativ metode (Bell et al., 2019). Ved bruk av kodeprogrammet NVivo begynte vi med en åpen kodeprosess uten forhåndsdefinerte

koder. Dette ble gjort for ikke å gå glipp av viktige sitater på grunn av for smale eller for få koder. En åpen kodeprosess resulterer gjerne i mange koder, og for vår del endte vi opp med 111 ulike koder etter første runde. Kodene ble blant annet valgt med hensyn på repeterende temaer, overganger mellom samtaleemner og likheter og forskjeller mellom respondentenes svar. Deretter forsøkte vi å kategorisere kodene på et mer overordnet nivå, hvor koder som omhandlet lignende tematikk ble plassert i egne kategorier. NVivo gir videre mulighet til å plassere sitater i flere koder eller kategorier. Kategoriseringen er en tidkrevende prosess, og det ble nødvendig å gjøre dette i flere runder. Underveis fant vi også nye koder, slik at det var nødvendig med enkelte re-kodinger.

Fra 111 innledende koder endte vi til slutt opp med 10 hovedkategorier og 21 underkategorier. Hovedkategoriene tok i stor grad utgangspunkt i den ideelle styringssirkelens oppbygging, med egne kategorier for koder som kunne plasseres i flere av styringssirkelens faser. Ved sorteringen av sitater til koder og kategorier har vi hatt fokus på å ikke dra setninger ut av sin opprinnelige kontekst, noe som kan gi rom for feiltolkninger. Vi hadde derfor jevnlig kontrollert mot de transkriberte intervjuene. Gjennom den tematiske analysen ble vi bedre kjent med datamaterialet, samtidig som vi fikk systematisert det og kommet frem til de empiriske funnene som presenteres i kapittel 4.

### **3.5 Evaluering av studien**

For å vurdere kvaliteten på forskningsprosjektet er det viktig å diskutere reliabilitet og validitet (Bell et al., 2019, s. 362). Det samme påpeker Tjora (2021), som også legger til generaliserbarhet som en tredje kvalitetsindikator. I vår evaluering tar vi for oss studiens reliabilitet og validitet, hvor både intern og ekstern validitet diskuteres. Den eksterne validiteten er knyttet til generaliserbarhet.

#### **3.5.1 Reliabilitet**

Studiens reliabilitet handler om hvorvidt vi kan stole på resultatene våre, basert på om det finnes trekk ved undersøkelsen som kan ha skapt disse resultatene (Jacobsen, 2022). Eksempelvis er det relevant å diskutere om intervju effekter kan ha oppstått. Dette finner sted når intervjuobjektet blir påvirket av intervjueren. For å unngå dette har vi hatt fokus på å ikke stille ledende spørsmål, samt å stille ett spørsmål om gangen. Likevel er vi klar over at det kan ha

vært faktorer ved intervjusituasjonen som har påvirket resultatene. Eksempelvis kan respondenter ha forsøkt å svare etter hva de tror vi ønsker å finne, heller enn å si det de egentlig mener eller tenker. I noen av intervjuene merket vi at respondenter var veldig positive til SRS generelt, og lurte på om det kunne skyldes at de trodde vi ønsket slike svar. Derfor forsøkte vi å presisere at vi ønsket ærlige meninger og gjerne refleksjoner rundt både positive og negative sider.

Reliabilitet kan også kalles pålitelighet. Dessuten kan vi knytte reliabilitet til hvorvidt det er mulig for andre å gjennomføre samme undersøkelse, og komme frem til samme resultat (Justesen & Mik-Meyer, 2010). Johannessen et al. (2020) påpeker at forskeren selv er et unikt instrument, med en unik erfaringsbakgrunn som gjør at tolkningen ikke vil gjøres på samme måte av andre. Det betyr at forskningen, enten man ønsker det eller ikke, vil være styrt av personlige valg som det er vanskelig å redegjøre for. Det er likevel viktig å reflektere over hvordan man påvirker prosessen, og hvordan man presenterer sine funn (Tjora, 2021). Derfor har vi gjennom metodekapitlet forsøkt å gi gode gjengivelser av valg vi har tatt, og vi har gjennom hele forskningsprosessen vært strukturert for å sikre at data presenteres så presist som mulig.

I forbindelse med diskusjonen rundt reliabilitet må det også presiseres at en av oss jobber i DFØ, og dermed har god kjennskap til innføringen av SRS og arbeidet rundt dette. Dette kan ha hatt en påvirkning gjennom at egne oppfatninger har dannet grunnlaget for tolkninger, selv om det er forsøkt unngått. Vi har prøvd å opptre nøytrale og objektive, men erkjenner muligheten for at vi kan ha farget respondentenes svar eller tolket deres svar slik at det passer bedre med vår forståelse. Samtidig mener vi styrken ved å ha kjennskap til og forståelse for SRS på forhånd overgår den mulige svakheten, da det har hjulpet oss med å komme tidlig i gang og samtidig gitt et bedre grunnlag for å stille oppfølgingsspørsmål til respondentene.

### **3.5.2 Validitet**

Undersøkelsens validitet, eller gyldighet, bør også kommenteres. Vi kan skille mellom intern og ekstern validitet. Intern validitet kan ofte vurderes ut fra om vi klarer å måle det vi ønsker å måle, altså om det er sammenheng mellom det fenomenet som undersøkes, og de dataene som er samlet inn. Likevel understreker Johannessen et al. (2020) at denne definisjonen ikke passer til kvalitative undersøkelser, fordi de ikke kan kvantifiseres, altså måles. Derfor har forfatterne lagt til grunn følgende definisjon: «Validitet i kvalitative undersøkelser dreier seg om i hvilken

grad forskerens fremgangsmåter og funn på en riktig måte reflekterer formålet med studien og representerer virkeligheten» (Johannessen et al., 2020, s. 250).

Den interne validiteten vil for eksempel svekkes dersom det kan tenkes at respondenter har misforstått spørsmål, eller at vi som forskere har misforstått svar. For å unngå dette ble intervjuguidene testet på en medstudent i forkant av intervjuene, for å kontrollere om noen spørsmål kunne tolkes annerledes enn vi ønsket. Da oppdaget vi noen spørsmålsformuleringer som vi justerte noe for å presisere hva vi mente. En feilkilde er likevel at vi ikke har testet spørsmålene på noen med kunnskap om SRS. Testpersonen hadde dermed ikke grunnlag for å vurdere alle spørsmålene.

Ved utarbeidelsen av intervjuguiden har vi forsøkt å være så enkle og presise som mulig i våre spørsmål, for å hindre feiltolkninger fra respondentene. Dersom vi merket at det oppsto uklarhet i intervjuene, fulgte vi opp med forklaringer av hva vi mente, og vi benyttet oppfølgingsspørsmål dersom det var noen svar vi mente kunne tolkes på flere måter. Etter hvert som vi kom i gang med intervjuene ble også noen formuleringer endret underveis. Eksempelvis merket vi at noen respondenter hadde problemer med å svare på hva de legger i begrepet «økonomisk styring», mens de syntes det var enklere å svare på spørsmålet hvis vi spurte om «økonomistyring». Derfor endret vi denne formuleringen til de senere respondentene.

Også ekstern validitet har betydning for vår oppgave. Dette handler om hvorvidt det er mulig å overføre eller generalisere funnene våre til å gjelde i andre sammenhenger (Jacobsen, 2022). Det kan som nevnt knyttes til begrepet generaliserbarhet. Likevel er gjerne ikke generalisering formålet med en kvalitativ oppgave, og det gjelder også for denne studien. Det som derimot er mer interessant å diskutere er overførbarhet. Johannessen et al. (2020) henviser til Thagaard (2009) og Malterud (2017), når de påpeker at man ved kvalitative undersøkelser snakker om overføring av kunnskap i stedet for generalisering, fordi sistnevnte gir assosiasjoner til statistisk generalisering og kvantitative studier. Videre handler en undersøkelses overførbarhet om hvorvidt man lykkes med å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige på andre områder enn det som studeres (Johannessen et al., 2020).

I vår oppgave har vi tatt utgangspunkt i mellomstore virksomheter. Disse har andre egenskaper enn små eller store virksomheter, noe som gjør at resultatene ikke blir direkte overførbare til disse, selv om det også vil være mange likheter. Det er for eksempel nevnt både av respondenter fra casevirksomhetene og DFØ at nytten av SRS antas å være mindre for små virksomheter, noe som kan ha betydning for hvordan innføringen av SRS påvirker den interne styringen. Det

er også viktig å presisere at det kun er tatt utgangspunkt i to virksomheter, og at resultatene derfor ikke kan sies å gjelde alle mellomstore statlige virksomheter. Det påpekes dessuten at vi ikke kan svare direkte på hvordan innføringen av SRS faktisk har påvirket den interne styringen, men heller hvordan respondentene har opplevd denne påvirkningen. Likevel er det rimelig å anta at det er mulig å overføre kunnskap basert på resultatene i vår casestudie til lignende fenomener. Slik kan vår oppgave gi økt innsikt og bidra i diskusjonen rundt hvordan SRS påvirker den interne styringen i virksomhetene.

## **4 Empiri**

Dette kapitlet innledes med en kort presentasjon av virksomhetene respondentene representerer, som er DSB og Fiskeridirektoratet, samt DFØ. Videre presenteres de empiriske funnene i oppgaven, som vil danne grunnlaget for analysen i neste kapittel. Hovedvekten legges på de individuelle intervjuene med respondenter fra casevirksomhetene. Funnene er strukturert etter styringssirkelen som ble presentert i kapittel 2.3. Avslutningsvis presenteres et funn som er gjennomgående for alle fasene i styringssirkelen.

### **4.1 Beskrivelse av virksomhetene**

#### **4.1.1 Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB)**

Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap (DSB) skal ha oversikt over risiko og sårbarhet i samfunnet (DSB, 2023b). Dette innebærer både arbeid knyttet til forebygging av mulige uønskede hendelser, og å sørge for god beredskap og effektiv håndtering dersom slike hendelser inntreffer. DSB er underlagt Justis- og beredskapsdepartementet, og skal understøtte departementets koordineringsrolle innenfor samfunnssikkerhet og beredskap. Dessuten skal de legge grunnlaget for et godt og helhetlig forebyggende arbeid og gode beredskapsforberedelser innenfor offentlig forvaltning og samfunnskritisk virksomhet (DSB, 2023a). Videre har DSB en rekke andre ansvarsområder. Deres ansvar omfatter blant annet nasjonal, regional og lokal sikkerhet og beredskap. Dessuten har de ansvar for etatsledelse av Sivilforsvaret, og de eier Nødnett som de har ansvar for å forvalte og videreutvikle i tråd med brukernes behov (DSB, 2023a).

Grunnet DSBs brede ansvarsområde har de også store verdier knyttet til eiendeler, noe som kjennetegner virksomheten i regnskapsmessig forstand. De eier store anleggsmidler som er nødvendige for å gjennomføre sitt samfunnsoppdrag. Eksempelvis kan man trekke frem nødnettet i Norge, varslingsanlegg, fjellanlegg og sivilforsvarsutstyr. En stor del av eiendelene er spesielle i den forstand at de ikke er omsettelige i et annenhåndsmarked. De har liten verdi for de aller fleste, men koster svært mye å anskaffe. Ved overgangen til SRS gjennomgikk DSB en grundig verdsettelsesprosess for å bedre oversikten og skape en forståelse for verdiene som finnes i virksomheten.



DSB er en bruttobudsjetterert virksomhet, noe som betyr at de budsjetterer utgifter og inntekter hver for seg. Dette innebærer blant annet at virksomheten kun kan bruke pengene som er budsjettert, selv om inntektene skulle bli større enn forventet (DFØ, 2023g). DSB gikk over til SRS i 2018. I gruppeintervjuet med to representanter fra DSB kommer det frem at en viktig årsak til dette var at Direktoratet for nødkommunikasjon (DNK) skulle overføres til DSB. DNK hadde ansvaret for prosjektet rundt etablering av nødnett i Norge, og virksomhetsoverdragelsen skjedde i 2017. De førte allerede regnskapet etter SRS, og det ble i den forbindelse vurdert som lite hensiktsmessig å gå tilbake til kontantprinsippet. Respondentene i gruppeintervjuet har derfor kalt overgangen en «frivillig tvangssituasjon».

Etter innføringen av SRS har DSB vært aktive og engasjerte i arbeidet med SRS. Dette blant annet gjennom at de har holdt foredrag hvor de har delt sine erfaringer, i håp om at det kan hjelpe virksomhetene som skal ta i bruk SRS fremover. Deres engasjement og bidrag til videreutviklingen av SRS er et viktig likhetstrekk med vår andre casevirksomhet, Fiskeridirektoratet, som har vært med helt siden pilotprosjektet.

#### **4.1.2 Fiskeridirektoratet**

Fiskeridirektoratet er myndighetenes rådgivende og utøvende organ innen fiskeri- og havbruksforvaltning i Norge (Fiskeridirektoratet, 2022a). Direktoratet skal bidra til å oppfylle det overordnede målet til departementet det er underlagt, Nærings- og fiskeridepartementet. Dette er å sikre rammevilkårene for et lønnsomt og bærekraftig marint næringsliv. Fiskeridirektoratet jobber mot målet ved å innhente, bruke og formidle kunnskap og kompetanse, utvikle regelverk, utføre tilsyn og gi råd i prosesser og debatter (Fiskeridirektoratet, 2022b).

På sine nettsider opplyser Fiskeridirektoratet at de har fem strategiske satsningsområder (Fiskeridirektoratet, 2023). For det første vil de ha en åpen og tydelig forvaltning gjennom å være til stede der det trengs og ved å ta en aktiv rolle. For det andre vil de sikre et regelverk som er lett forståelig. Det tredje satsningsområdet er å bygge opp et sterkt kompetansemiljø. Videre har de fokus på kvalitetskultur for å unngå feil og mangler i saksbehandlingen. Til slutt ønsker de å bidra til en mer brukervennlig offentlig sektor ved å utvikle og tilby digitale løsninger. Fiskeridirektoratet har, sammenlignet med DSB, lite verdier i balansen, særlig knyttet til anleggsmidler.

I likhet med DSB er Fiskeridirektoratet en bruttobudsjettert virksomhet. De var en av de første statlige virksomhetene til å implementere SRS i regnskapsføringen tilbake i 2005. Direktoratet ble som nevnt innledningsvis frivillig med i pilotprosjektet om utprøving av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor sammen med ti andre statlige virksomheter. Siden den gang har de statlige regnskapsstandardene vært gjenstand for flere revideringer og oppdateringer, som Fiskeridirektoratet har vært involvert i.

### **4.1.3 Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ)**

DFØ er statens fagorgan for økonomistyring, organisering og ledelse samt anskaffelser i offentlig sektor (DFØ, 2023f). Direktoratet er underlagt Finansdepartementet, og har som samfunnsoppdrag å bidra til effektiv ressursbruk i staten gjennom god styring og gode beslutningsgrunnlag. De leverer lønns- og regnskapstjenester til mer enn 90 % av statsforvaltningen, deriblant DSB og Fiskeridirektoratet, og er regelverksforvaltere av økonomiregelverket og utredningsinstruksen. DFØ forvalter også systemene bak statsregnskapet og sammenstiller de innrapporterte regnskapene hver måned. I forbindelse med overgangen til obligatorisk SRS er DFØ gitt i oppdrag av Finansdepartementet å «bistå virksomheter som skal ta i bruk SRS i innføringsperioden, blant annet med veiledning og tilpassede kompetansetiltak» (Finansdepartementet, 2021, s. 95). Dessuten har de bistått virksomheter som allerede fører regnskapet etter SRS da disse implementerte nytt føringsprinsipp. Dette er en av grunnene til at vi har valgt å inkludere DFØ i denne studien.

## **4.2 Strategisk planlegging**

DFØ har i sin tilrådning gjort det klart at det periodiserte regnskapet som brukes gjennom innføringen av SRS gir mer nyttig regnskapsinformasjon, som igjen vil gi bedre vurderingsgrunnlag for virksomhetene (Finansdepartementet, 2019). I den forbindelse har vi spurt respondentene fra casevirksomhetene en rekke spørsmål for å finne ut hvordan regnskapsinformasjon etter SRS brukes, og hvilke utfordringer innføringen har medført. Oppbyggingen av intervjuguiden har tatt utgangspunkt i styringssirkelen, og de empiriske funnene er også strukturert etter denne. Det er derfor naturlig å begynne med virksomhetenes strategiske planlegging.

#### 4.2.1 Periodisert regnskap brukes mer i arbeidet med strategi enn målsettinger

For å gjøre gode vurderinger basert på regnskapsinformasjon kan det være fornuftig å ha noen mål som utgangspunkt. En grundig prosess med utarbeidelse av målsettinger er derfor ofte ansett som avgjørende for å lykkes med dette. Da er det samtidig viktig at mål står i stil med det som kan måles. Skal periodisert regnskapsinformasjon brukes som vurderingsgrunnlag er det dermed også viktig at målsettinger har tatt utgangspunkt i periodisert regnskap. Derfor har vi spurt respondentene hvordan det periodiserte regnskapet brukes i arbeidet med målsettinger. Svarene antyder at det brukes i liten grad. Respondent DSB1 svarer:

*«Det kan jeg ikke si at vi gjør sånn egentlig. Vi har ikke så mange nøkkeltall på det periodiserte, annet enn på anlegg. Opprettholdelsesgrad og avskrivningsandeler og sånn.»*

- Fagdirektør, DSB1

En annen respondent fra DSB uttrykker det samme.

*«Når det gjelder å bruke det periodiserte regnskapet inn i målarbeidet så vil jeg ikke si at det er en direkte link der på en måte.»*

- Seksjonsleder, DSB2

De samme spørsmålene er stilt til respondentene fra Fiskeridirektoratet. I det store og hele virker det periodiserte regnskapet å brukes lite i arbeidet med målsettinger, og oppfølgingen av de fastsatte målene skjer ikke ved hjelp av regnskapet.

*«Jeg tror ikke regnskapet brukes så mye til å følge opp måloppnåelse. Der har vi en egen oppfølging som går mer på virksomhetsstyring. Så det følges opp på en litt annen måte enn ved hjelp av regnskapet.»*

- Rådgiver, FDIR2

Det som likevel fremheves er at det er viktig med god oversikt over ressursbruk, og i den sammenheng er det periodiserte regnskapet nyttig.

*«Det er bare ressursbruken, eller hvor mye ressurser du putter inn i det vi måler i regnskapet. [...] kanskje mest knyttet til om man har måloppnåelse mot hvor mye ressurser man har puttet inn, og eventuelt utvikling.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Flere av respondentene fra casevirksomhetene blir i forbindelse med målsettinger også spurt om hvilken rolle det periodiserte regnskapet har i arbeidet med strategien. Svarene kan tyde på at bruken er noe mer synlig enn ved målsettinger. En respondent fra DSB trekker frem en kobling mellom det periodiserte regnskapet og strategien i forbindelse med eiendeler, som er en viktig del av virksomhetsstyringen.

*«Vi bruker absolutt det periodiserte regnskapet i arbeidet med strategien. Spesielt innenfor materiell. Det er som sagt, vi har jo betydelig materiell og betydelige verdier. Det er viktig å ha god status på balansen også, sånn i forhold til materiellstatusen.»*

- Utredningsleder, DSB3

Det er likevel ikke alle vi snakker med som har like klart for seg disse sammenhengene. DSB5 har ikke så mye med strategien å gjøre, og kan derfor ikke svare på hvilken rolle det periodiserte regnskapet har i dette arbeidet.

En respondent fra Fiskeridirektoratet uttrykker at det periodiserte regnskapet brukes i ganske lik grad både i arbeidet med strategi og målsettinger. Igjen er fokuset på ressursforbruk.

*«I den grad vi bruker regnskapsinformasjon i arbeidet med strategien, og det gjør vi jo kanskje i forhold til å se på forbruk innenfor ulike områder opp mot hverandre og utvikling i det, så er det fra det periodiserte regnskapet vi henter data.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

En annen respondent understreker at det er større fokus på helheten, og ønsker å se økonomistyringen under ett når vedkommende svarer på spørsmålene om målsettinger og strategi.

*«Vi er veldig nøye på dette med økonomistyringen vår som del av helheten i virksomhetsstyring. For hvis vi mister kontrollen på økonomistyringen så går det galt med hele virksomhetsstyringen og de målene vi har satt nå, og det går også galt med samfunnsområdet vårt og den strategien som vi skal følge der.»*

- Avdelingsdirektør, FDIR1

Bruken av det periodiserte regnskapet virker altså ikke veldig fremtredende i den strategiske planleggingen i casevirksomhetene, selv om svarene er noe variert blant respondentene. DSB4 er tydelig på at kontantbevilgningen fremdeles preger arbeidet med målsettinger og strategi.

*«Ja, altså, det er mye på det med å følge opp hvordan vi ligger an i forhold til bevilgning. Så ser vi hvor mye penger man har å bruke på aktiviteter. Ofte er det slik at man setter seg en del mål og kanskje strategier fremover, men så har man kanskje ikke penger til det, så vi er nødt til å sette det på vent.»*

- Utredningsleder, DSB4

#### **4.2.2 Kontantbevilgningen hemmer bruk av periodisert regnskap i planleggingen**

Det avsluttende sitatet i forrige delkapittel viser hvordan den kontante bevilgningen fremdeles har stor betydning for planleggingen i casevirksomhetene. Det periodiserte regnskapet er nyttig for å synliggjøre ressursbruk, og muliggjør planlegging knyttet til blant annet investeringer, hvor anskaffelseskostnaden kan fordeles ut over årene den brukes. Denne muligheten begrenses likevel gjennom kontantbevilgningen.

*«Den største utfordringen er jo at bevilgningen vi får er basert på kontantprinsippet, og det skal vi følge opp på inn- og utbetalinger. Men så har det vært veldig fokus på at når vi skal følge opp ved tertialrapporteringer, så er det SRS vi bruker. Så det er litt dette med at vi rapporterer på SRS også, men så får vi bevilgning basert på kontanten.»*

- Utredningsleder, DSB4

Mange av respondentene legger stor vekt på at dette er med på å hemme bruken av det periodiserte regnskapet i planleggingen, og trekker spesielt frem den langsiktige planleggingen. Langsiktig planlegging er av mange ansett som viktig for at virksomheten skal klare å holde seg på rett spor og følge strategien over tid. Likevel fungerer bevilgningen i staten slik at man må bruke det man får tildelt for å få tilsvarende bevilgninger i fremtiden. Det betyr at det er lite rom for å holde av deler av bevilgningen ett år, for så å overskride bevilgningen neste år, og totalt gå i null. Handlingsrommet som er satt opp for dette ligger på 5 %. De fleste respondentene påpeker at dette er et problem.

*«For ved årets slutt har vi bare 5 % vi kan overføre. Og for oss, med ettårig kontantprinsipp og tildelingsbrev, så er det lite millioner du kan overføre.»*

- Avdelingsdirektør, FDIR1

Respondent DFØ3 uttaler at overskridelser er veldig sjeldent, og at hvis man ikke holder seg innenfor 5 % så står det til stryk for en statlig virksomhet. Dette er i tråd med det respondentene fra casevirksomhetene uttaler. De er veldig opptatt av å ikke bruke for mye, men også av å få brukt opp det de er tildelt. Resultatet er at fakturaer gjerne betales tidligere, og det tas valg for å få utbetalinger i riktig periode, heller enn å prioritere bruken fritt basert på behov. Den begrensede muligheten man har til å overføre, gjør at man kan føle seg tvunget til å bruke penger før årsslutt. Slik bruk gjør at man ikke alltid klarer å sette av tilstrekkelige midler til store investeringer, selv om det er nødvendig.

*«Det vi har fått av bevilgning og det vi bruker samsvarer jo. Går man utover det budsjettet man har så ryker man også på bevilgning, og det er jo ikke helt akseptert. [...] Det er ganske mange som er glade i å sende faktura i desember. Det er kanskje litt sånn statlig da, at man tenker “oi, vi har fått en bevilgning, vi må bruke masse penger”.»*

- Utredningsleder, DSB4

Likevel er ikke overføringsadgangen på 5 % det eneste virksomhetene har som mulighet for å legge til rette for investeringer i fremtiden. Noen av respondentene forteller at det finnes overførbare poster i statsbudsjettet som de benytter seg av. Dette er med på å redusere utfordringene knyttet til den langsiktige planleggingen.

*«I DSB har vi kapitler og poster i statsbudsjettet, og i tillegg til den ordinære driftsposten har vi også post 22, som er en spesifikk Nødnett-post. Den er overførbar innenfor to år, noe som vil si at midler vi ikke bruker opp ett år kan overføres til neste år, gitt at midlene er bundet opp. Så dermed har ikke vi altfor store problemer der.»*

- Utredningsleder, DSB4

De overførbare postene er altså vurdert som avgjørende for planlegging av fremtidige investeringer, og de gir et større handlingsrom enn overføringsadgangen. To av respondentene fra Fiskeridirektoratet understreker at en høyere overføringsadgang hadde vært positivt for virksomhetens langsiktige planlegging, da de bruker denne som buffer for å ha et større handlingsrom.

*«5 % overføring er veldig lite. Kanskje burde den ha vært endret til 10 %, for det hadde ikke blitt dårligere økonomistyring tror jeg, hvis folk hadde fulgt SRS og hatt*

*DFØ-løsninger, og alle hadde vært innenfor det systemet. Men det gir oss et større handlingsrom fordi ting varierer.»*

- Avdelingsdirektør, FDIR1

*«Sånn som vi har innrettet oss så bruker vi de fem prosentene til å skaffe oss den fleksibiliteten som gjør at det går greit, men noen ville kanskje si at den kunne vært litt større.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Økt overføringsadgang er altså ifølge disse respondentene en mulighet for å forbedre virksomhetenes planlegging. Det kan åpne for mer langsiktighet og forutsigbarhet, og gjøre opp for noe av utfordringen med kontantbevilgningen. Det er likevel ikke bare i planleggingen at kontantprinsippet byr på utfordringer.

### **4.3 Budsjettarbeid**

Planlegging og budsjett henger tett sammen, og mange respondenter tenker på budsjettprosessen og budsjettforberedelsene når de blir spurt om planlegging. Derfor kommer det tydelig frem av intervjuene at ettårig planlegging også er en utfordring i budsjettarbeidet. Likevel understrekes det at periodiseringer er viktige i forbindelse med budsjettet, og at et periodisert budsjett derfor foretrekkes når man benytter periodisert regnskap. Dette kan henge sammen med at budsjettarbeidet beskrives som en dynamisk prosess, hvor periodiseringer gjør det enklere å tilpasse seg underveis.

#### **4.3.1 Budsjettet planlegges for ett år om gangen**

Budsjettet kan være et nyttig hjelpemiddel for å fordele virksomhetens midler og sikre fornuftig økonomistyring. Respondentene vi snakker med er positive til bruk av budsjett, men en velkjent utfordring går igjen i intervjuene – den årlige kontantbevilgningen. En respondent uttaler:

*«Vi har da kontantregnskapet. Altså, vi får bare penger for ett år om gangen, så vi greier ikke å planlegge så langt frem i tid.»*

- Rådgiver, DSB5

Respondent DSB4 uttrykker det samme, og legger til at når man jobber med årlige budsjetter, blir man begrenset til årlig planlegging. Respondenten mener problemet ligger der, heller enn på regnskapsstandardene. Innføringen av de statlige regnskapsstandardene gir dermed muligheter som begrenses av de årlige bevilgningene basert på kontantprinsippet. Pengene må utbetales i løpet av året for at virksomheten ikke skal miste bevilgningen som ikke blir brukt, utover de fem prosentene. Det betyr at selv om et periodisert budsjett viser at kostnadene er i tråd med bevilgningen, må man samtidig følge opp når utbetalingene skjer. Respondenter fra både Fiskeridirektoratet og DSB påpeker at dette kan føre til at man mot slutten av året gjerne jobber med å få kortet ned betalingsfristen slik at betalingen skjer i desember, istedenfor januar neste år. Dessuten kan aktivitetsnivået øke i desember for at man skal få gjennomført investeringer innen årsslutt.

Respondenter fra begge virksomhetene uttaler at utgangspunktet for budsjettarbeidet er fjoråret. Det er dermed ikke helt uforutsigbart hvordan tildelingene vil se ut eller hvordan budsjettprosessen vil foregå. Budsjettprosessen er relativt lik fra år til år, og det er enklere å gjøre justeringer fra forrige år enn å starte fordelingen helt fra begynnelsen.

*«Min erfaring fra 2022 tar jeg jo med meg når jeg ber om budsjettet mitt for 2023. Hvis jeg så at jeg lå under hver måned på noe, så må jeg jo forklare hvorfor jeg lå under.»*

- Avdelingsdirektør, FDIR1

Selv om budsjettet planlegges for ett år om gangen, uttaler en respondent fra DSB at det første budsjettmøtet finner sted før rammebetingelsene er satt. Det er ikke en forutsetning at man må ha rammebetingelsene på plass for å begynne med budsjettforberedelsene. Respondenten ber oss om å forestille oss at vi skal lage et budsjett for 2024, og sier:

*«I det første budsjettmøtet vet vi ingenting om rammebetingelsene for 2024, men vi prøver å se litt inn i glasskula; hvordan vil rammebetingelsene utvikle seg tror vi? Er det noe vi allerede nå vet vil være utfordrende, krevende, må ha høy oppmerksomhet for 2024 og så videre? Det er en sånn pre-prosess.»*

- Seksjonsleder, DSB2

Det er altså mulig å tenke mer langsiktig og lage prognoser basert på forventninger. Et spørsmål som dukker opp i den forbindelse er hvorfor virksomheten ikke lager prognoser enda lengre frem i tid. Når det tas utgangspunkt i tidligere år, og mange av postene er faste fra år til år, kan



man se for seg at dette er mulig. I etterkant av intervjuet tok vi derfor kontakt med respondent DSB2 og spurte hvorfor virksomheten ikke lager prognoser på lengre sikt. I et kort oppfølgingsmøte presiseres det at DSB forsøker å se opp til fem år fremover, men prognosene blir uklare på grunn av den store usikkerheten. De har god oversikt over 2024 og 2025, men det beskrives som problematisk å planlegge lengre frem i tid på grunn av et stort fokus på å ikke forplikte seg til større faste kostnader på lang sikt. Prognosene fra 3-5 år er derfor på et overordnet nivå, og det understrekes at dette ikke er prognoser som finnes i regneark og kan presenteres. Det er heller en forenklet oversikt hvor virksomheten forsøker å plassere større kostnader og forpliktelser i fremtiden, samtidig som de har en forventning om hva rammene kan bli for bevilgningen. For å ha en slik oversikt er det ansett som viktig å følge periodiseringsprinsippet både i regnskapet og i budsjettet.

#### **4.3.2 Periodisert regnskap og budsjett brukes sammen**

Til tross for utfordringen med kontantbevilgningen er flere respondenter tydelige på at det er viktig å benytte seg av et periodisert budsjett for å utnytte styringsinformasjonen det periodiserte regnskapet gir. Respondent DSB4 forklarer dette med at man må sammenligne epler med epler. Da kan man ikke budsjettere etter kontantprinsippet og sammenligne det med det periodiserte regnskapet, fordi det blir krevende å følge opp. Dette påpekes også av respondentene fra Fiskeridirektoratet. Respondent FDIR2 sier at det periodiserte regnskapet er veldig viktig i utarbeidelsen av budsjettet, og legger til at de ser mye på historikken. Respondent FDIR1 understreker at regnskapstallene er styringstall, og sier at det er veldig viktig at regnskap og budsjett ses sammen.

Selv om et periodisert budsjett virker å være svært nyttig for virksomhetene etter at de har gått over til SRS, kommer det ikke uten utfordringer. En respondent fra DFØ påpeker at mange blir oppslukt i de periodiserte tallene, noe som kan skape problemer når de samtidig må ha kontroll på kontantprinsippet.

*«Helt teoretisk er det lurt å budsjettere periodisert, men det er også viktig å tenke over om virksomheten er dimensjonert for å håndtere kompleksiteten i veldig mye informasjon.»*

- Rådgiver, DFØ2

Nettopp denne kompleksiteten er det flere respondenter som reflekterer rundt. Periodiserte budsjetter gir langt mer informasjon, og selv om det er fristende å få mer informasjon, er det ikke alle som lykkes i å bruke informasjonen som en del av styringen. Respondent DFØ3 anbefaler virksomheter som går over til SRS å avvente med periodisert budsjettering, og heller fokusere på bevilgningskontroll i begynnelsen. Etter noen år får man en bedre forståelse, og er da klar til å bruke denne regnskapsinformasjonen aktivt i styringen, legges det til.

Kompleksiteten henger sammen med detaljnivået man legger seg på i budsjetteringen. Gjennom intervjuene med casevirksomhetene kommer det frem at det budsjetteres på kontonivå, og flere påpeker at dette er veldig detaljert. Respondenter fra DFØ har advart mot å budsjettere for detaljert. DFØ2 påstår at de fleste ledergrupper ikke klarer å fordøye disse detaljene når de får dem i retur. En annen fare er at man får et detaljnivå virksomheten ikke har kapasitet og kompetanse til å forvalte og drifte. Dette er i tråd med erfaringene til respondent DSB1, som mener at de som skal over på SRS i fremtiden ikke bør grave seg ned i detaljer. Det er med andre ord ikke alltid bedre med mer informasjon, selv om det er fristende når muligheten oppstår gjennom bruken av periodiseringsprinsippet i budsjettarbeidet.

### **4.3.3 Budsjettet er ikke skrevet i stein**

Den detaljerte budsjetteringen i casevirksomhetene skyldes at begge ønsker å benytte budsjettet aktivt som en del av styringen. Det innebærer også kontinuerlig endring og oppfølging underveis gjennom året. Respondent DSB1 beskriver det som en evigvarende prosess. Dette henger sammen med at prosessen er grundig og skjer årlig, slik at man ikke blir ferdig med årets budsjett før man må begynne å se på neste år. I Fiskeridirektoratet trekkes strømprisene i 2022 frem som eksempel på hvordan budsjettet er gjenstand for kontinuerlige endringer. Det handler om omprioriteringer og fordelinger mellom avdelinger, ut fra behov.

*«Jeg kan jo bruke strøm som et eksempel, som i 2022 var hinsides. Og da hentet vi gjerne midler fra budsjettet til andre avdelinger, fordi de så at de kom til å gå i pluss. Så det følges nøye opp, og hvis det er store avvik så må det forklares av direktørene som sitter med budsjett disponeringsmyndighet.»*

- Rådgiver, FDIR2

Respondent FDIR3 sier at Fiskeridirektoratet periodiserer og følger opp budsjettet månedlig. De produserer en samlerrapport for hele virksomheten, som de går gjennom i ledermøtet en gang i måneden. Ut fra disse rapportene kan de se om det er noen endringer eller forutsetninger som gjør at budsjettet bør revideres. Det understrekes likevel at omprioriteringene ikke gjøres på bekostning av aktiviteter som er nødvendige for å levere på samfunnsoppdraget. Det er aktiviteter som ikke er direkte knyttet til samfunnsoppdraget, og som dermed anses som mindre viktige, som eventuelt blir nedprioritert. Det betyr at enkelte deler av budsjettet må være fast, og ikke kan justeres ned. Også i DSB er det rom for å gjøre justeringer i budsjettet underveis i året.

*«Ja, den tertialrapporteringen vil gjøre at noe må prioriteres fremfor noe annet. Hvis det er en annen seksjon som trenger kapital, så er det viktig at vi kan justere budsjettet.»*

- Rådgiver, DSB5

For å kunne gjøre endringer underveis er virksomhetene avhengig av å ha god dialog internt. Slik kan budsjettet bidra til en toveiskommunikasjon mellom ulike avdelinger og ledere. Flere respondenter vektlegger kommunikasjonen opp til ledelsen, som alltid har behov for oppdatert informasjon for å forstå situasjonen virksomheten står i. Respondent DSB2 forteller om et budsjett- og planseminar som økonomiavdelingen holder for direktørgruppen i DSB. Dette skjer innledningsvis i budsjettprosessen. Etter dette beskrives styringsdialogen mellom virksomhetens direktør og avdelingsdirektørene, hvor avdelingene bes om å tilkjenne hva de mener er sentrale utfordringer ut fra deres kjennskap til rammene for det kommende året. På den måten gjøres direktøren oppmerksom på viktige forhold for de ulike avdelingene.

Også i Fiskeridirektoratet trekkes budsjettsamlinger og kommunikasjon mellom direktørene frem. Det er tett oppfølging på ulike nivå, og her understrekes også den kontinuerlige oppfølgingen som skjer gjennom året.

*«På et nivå skjer det jo oppfølging ute i avdelingene, der direktørene følger opp sine seksjonsledere, og følger opp sine aktiviteter og fremdrift og slike ting. Og så vil seksjonslederne følge opp på et mer overordnet nivå. Så det er oppfølging på ulike nivå, men vi er ganske tett på tenker jeg.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

At seksjonslederne og resten av ledergruppen alltid er oppdatert virker å være sentralt både for Fiskeridirektoratet og DSB. Det handler om å få informasjon opp til det nivået som har det overordnede ansvaret, slik at de kan ta viktige beslutninger og sikre god budsjettstyring. Respondent DSB4 uttaler at det er ledergruppen i de ulike seksjonene som eier sitt budsjett, og at det er disse som ansvarliggjøres. Økonomimedarbeidernes rolle er å kontrollere og varsle om utfordringer eller mulige avvik, men det er ikke de som har ansvaret for budsjettet.

## **4.4 Drift og måling**

Hittil har vi sett på hvordan casevirksomhetene forholder seg til det periodiserte regnskapet og budsjettet i forbindelse med både overordnet og detaljert planlegging. De neste empiriske funnene ser nærmere på hvordan SRS benyttes til å måle virksomhetenes ressursbruk, og hvordan de forholder seg til de to regnskapsprinsippene i den daglige driften.

### **4.4.1 Periodisert regnskap synliggjør ressurser og ressursbruk**

Til tross for at DSB og Fiskeridirektoratet er to nokså ulike virksomheter, særlig med tanke på hva slags tjenesteproduksjon de har og hvordan eiendelssiden ser ut, er samtlige respondenter enige om at periodisert regnskap synliggjør aktiviteter og ressursbruk bedre enn kontantregnskapet.

*«Det er jo slik at vi er opptatt av å ordentlig synliggjøre hva er det ting egentlig koster. [...] Det er jo en innsikt du tidligere ikke ville hatt, hvis du bare hadde betalt og ikke reflektert noe mer om kostnadsforbruket.»*

- Seksjonsleder, DSB2

Refleksjonene respondentene gjør tar ofte utgangspunkt i at et periodisert regnskap vil fordele kostnader jevnere ut over året, og at det av den grunn blir enklere å følge opp ressursbruken løpende. Kontantprinsippet beskrives av respondent DSB4 som mer tilfeldig og at det «lever sitt eget liv basert på når fakturaer blir betalt». Vedkommende presiserer videre at fakturaer ikke nødvendigvis kommer i den perioden aktiviteten har blitt utført. I slike tilfeller vil det periodiserte regnskapet henføre kostnaden til riktig år eller periode, slik at tallene blir mer anvendelige som styringsinformasjon. Likevel mener ikke alle at det periodiserte regnskapet automatisk gir bedre styringsinformasjon. Det er ifølge FDIR3 først når tallene ses opp mot andre historiske tall at det periodiserte regnskapet gir mer pålitelig styringsinformasjon enn kontantregnskapet.

*«Man må jo se det opp mot produksjonstall eller se på utvikling over tid. [...] Gjør man det, vil jo det periodiserte regnskapet gi sikrere informasjon enn kontantregnskapet.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Respondentene fra DFØ er alle inne på at SRS kan gi mye mer informasjon enn enkelte statlige virksomheter har behov for. DFØ1 nevner blant annet at det er såpass mye informasjon som skal inn i regnskapet ved innføringen av SRS, at virksomhetene er nødt til å ta stilling til hva som finnes av muligheter sett opp mot hva virksomheten trenger av informasjon.

*«For det siste statsforvaltningen trenger er folk som ikke kan dimensjonere ting inne. Som ikke kan se bruken av regnskapene og bruken av mål- og resultatstyring i sammenheng, men som gønner på for å få mest mulig og best mulig, istedenfor å få rett nivå på ting.»*

- Rådgiver, DFØ1

Både Fiskeridirektoratet og DSB mener de har gjort vurderinger av hvordan SRS kan utnyttes mest mulig effektivt i sin virksomhet. DSB er tydelige på at det er SRS 17 om anleggsmidler som er mest nyttig for dem. Årsaken er at de gjennom å balanseføre anleggsmidler, og videre føre avskrivninger, får et godt bilde av hva de eier og hvordan kapitalslitet kan komme til uttrykk. Tidligere ble investeringer kostnadsført i sin helhet på anskaffelsestidspunktet, noe som gjorde det vanskeligere å følge opp anleggsmidlene og verdien på disse i årene etter anskaffelsen. Videre har det ifølge DSB2 gjort det enklere å komme gjennom til ledelsen når de har behov for å gjøre nye investeringer, fordi de nå kan vise til konkrete tall på hva ulike driftsmidler er verdt.

*«Vi har fått mer objektiv informasjon som kan støtte opp under de argumentene man egentlig alltid har hatt, men som man ikke har nådd gjennom på fordi det har vært basert på magefølelse, rett og slett. Mens nå er det mer at vi kan slå i bordet med avskrivningsandeler, opprettholdelsesgrad og så videre.»*

- Seksjonsleder, DSB2

Fiskeridirektoratet har ikke like store anleggsmidler som DSB og fremhever ikke én bestemt standard når vi spør om det er enkelte standarder som er viktigere enn andre. Respondent FDIR2 forklarer at det for deres del er på resultatsiden i regnskapet de har mest nytte av SRS.

*«Der har vi store kostnader rundt IT og innleie av konsulenter i forbindelse med digitaliseringen. Og leie av båter er en ganske stor del. Og husleie og strøm. Så spesielt de store postene er mest nyttige for oss med SRS.»*

- Rådgiver, FDIR2

Seksjonsleder i Fiskeridirektoratet er også inne på at SRS brukes i størst grad i utarbeidelsen av resultatet, blant annet på grunn av få anleggsmidler. Vedkommende nevner likevel at de har fartøy og en bilpark, men at de leier disse og kostnadsfører derfor direkte, istedenfor å balanseføre det. Grunnen er ifølge seksjonslederen at det gir virksomheten størst fleksibilitet og at det er rimeligst med lavest risiko.

#### **4.4.2 Forsøker å forholde seg til periodisert regnskap i styringen**

Det ble i kapittel 4.2.2 nevnt at kontantregnskapet kan skape utfordringer for bruken av det periodiserte regnskapet i styringen. Flere respondenter uttrykker at det er en utfordring at bevilgningen blir gitt basert på kontantprinsippet, mens de i utarbeidelsen av regnskapet også skal ta hensyn til periodiseringsprinsippet. Respondentene DFØ2 og DFØ3 er også inne på denne problematikken, og tilføyer at det er flere måter å håndtere den på. Et alternativ som begge respondentene foreslår er å fokusere på ett av regnskapene, fortrinnsvis det periodiserte, i den interne styringen.

*«Det er som sagt et hovedproblem i virksomhetene. Skal vi bare si at vi toner ned kontantprinsippet, [...] da er det kun fokus på det periodiserte regnskapet nedover i organisasjonen. Da slipper du den med to prinsipper.»*

- Rådgiver, DFØ3

Resonnementene fra DFØ finner vi også igjen hos casevirksomhetene. Det virker som både DSB og Fiskeridirektoratet forsøker å skjerme enheter nedover i virksomheten for kontantprinsippet og kontantregnskapet. Formålet er å unngå forvirring og vanskeligheter med å forstå hvordan tallene i regnskapet gjenspeiler aktivitetene som er utført. DSB1 sier at det er økonomifunksjonen som følger opp kontantregnskapet, og at enhetene i det operative kun skal trenge å forholde seg til det periodiserte regnskapet. Det samme forteller DSB2.

*«Men ellers er ikke kontantregnskapet noe vi messer om internt i det hele tatt. Vi bruker periodisert, og det har vi vært tydelige på siden vi startet også.»*

- Fagdirektør, DSB1

*«Vi bruker så å si aldri ordet «kontant». Vi prøver liksom å unngå det begrepet mest mulig. Det gjør det mer naturlig for de andre som jobber med økonomi også ute i organisasjonen.»*

- Seksjonsleder, DSB2

Fiskeridirektoratet har som nevnt den samme tankegangen. Seksjonsleder i Fiskeridirektoratet uttrykker at problemstillingen rundt de to regnskapsprinsippene er noe de var bevisste på ved innføringen av SRS. For å gjøre det enklere for ledere og ansatte med budsjettansvar å benytte regnskapsinformasjon i styringen, var det viktig at periodiserte tall ikke ble blandet med tall fra kontantregnskapet.

*«Det har vært en problemstilling vi har vært veldig bevisst på, så vi har tatt grep for å unngå at det skal bli problematisk. Vi besluttet tidlig at vi skulle ha ett regnskap som lederne forholder seg til, og alle som har budsjettansvar eller bruker regnskapsdata i virksomheten. Og det skulle være det periodiserte.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Sitatene ovenfor tyder på at begge virksomhetene har tatt bevisste valg om å benytte det periodiserte regnskapet i styringen. Hos DSB er det først og fremst de som jobber med økonomi på administrativt nivå som følger opp bevilgningene etter kontantprinsippet. Det samme gjelder Fiskeridirektoratet, hvor kontantregnskapet følges opp av et fåtall ansatte i økonomiseksjonen. Nøkkelpersoner nedover i organisasjonen skal i utgangspunktet kun forholde seg til virksomhetsregnskapet. Intervjuene med utredningslederne med økonomiansvar i DSB kan imidlertid hinte om at skjerming av kontantregnskapet nedover i organisasjonen ikke nødvendigvis er en enkel oppgave. Stadig snakk om bevilgninger og betalinger knyttet til kontantprinsippet, sammen med periodiseringer av kostnader, kan gjøre det vanskelig å vite hva man skal ta utgangspunkt i. Selv om det periodiserte regnskapet følges opp underveis i året, blir det ofte diskusjoner angående kontantregnskapet når årsskiftet nærmer seg. Bakgrunnen er at kontantprinsippet gjelder for tildelingen, og dermed er kontantregnskapet det viktigste regnskapet ved årsslutt.

*«Det er egentlig ingen som spør oss om avvik på kontanten før vi kommer til desember. Vi kan ikke bare slippe opp den, i og med at det er det vi får bevilgning etter. Gjennom året har man fulgt opp periodiserte avvik, men så skal jeg plutselig forklare avvik etter kontanten.»*

- Utredningsleder, DSB4

*«Og det er klart, til syvende og sist så er det jo kontantprinsippet som gjelder for tildelingen. Samtidig så har vi jo et periodisert regnskap som naturligvis ikke samsvarer, kan man si. Altså, hva skal man styre etter?»*

- Utredningsleder, DSB3

## **4.5 Rapportering og evaluering**

Som vi har sett på tidligere, har casevirksomhetene vært nødt til å ta flere valg om hvordan SRS best mulig kan brukes i planlegging og gjennomføring av egen tjenesteproduksjon. I det neste delkapitlet tar vi for oss hvordan periodisert regnskapsinformasjon benyttes av DSB og Fiskeridirektoratet i intern og ekstern rapportering. Vi har også spurt respondentene hvordan de mener et regnskap etter SRS kan brukes til å evaluere virksomhetens aktiviteter.

### **4.5.1 Rapportering basert på både kontant- og periodiseringsprinsippet**

Gjennom året har casevirksomhetene eksterne og interne rapporteringer de må forholde seg til. Den eksterne rapporteringen foregår til overordnet departement og statsregnskapet, mens den interne rapporteringen skjer innad og mellom seksjoner og avdelinger. Begge virksomhetene er ordinære forvaltningsorganer og rapporterer kontantregnskapet månedlig til statsregnskapet. Kontantrapporten tas direkte ut fra regnskapssystemet. Den inneholder kun kontanttransaksjoner, slik at kontoer og transaksjoner utenfor kontantregnskapet, som for eksempel avsetninger og avskrivninger, ikke inngår i rapporteringen.

Per i dag er det kun nettobudsjetterte virksomheter som rapporterer det periodiserte regnskapet til statsregnskapet på månedsbasis. For bruttobudsjetterte virksomheter som fører regnskapet etter SRS rapporteres først det periodiserte regnskapet ved delårsavslutningene hvert tertial, det vil si tre ganger i året. Det fullstendige regnskapet rapporteres da til overordnet departement. I etterkant av denne rapporteringen presenterer virksomheten regnskapet i et etatsstyringsmøte



med sitt departement. Etatsstyringsmøtet beskrives som en formell arena, og respondent DSB2 forteller at det er lite rom for diskusjoner i disse møtene. I de tilfellene det oppstår behov for diskusjon er det ofte i forbindelse med større avvik. DSB5 forteller videre at det periodiserte regnskapet også brukes i den månedlige rapporteringen, men da internt til ledelsen som en oppsummering av hvordan virksomhetsregnskapet ser ut.

*«Økonomiseksjonen vil rapportere til ledelsen og si litt om status og hvordan vi ligger an i forhold til budsjettet. Så det er en form for kontroll sånn sett. Og de kan dermed irettesette oss da, dersom det er noe å korrigere.»*

- Rådgiver, DSB5

Fiskeridirektoratet har en lignende intern rapportering til ledelsen. FDIR2 forteller om en økonomirapport som tas ut hver måned. Det er økonomiseksjonen som lager den, hvor de sammenstiller regnskap og budsjett for alle avdelingene i direktoratet. Rapporten videreformidles til ledelsen som kan diskutere den i lukkede ledermøter. Der tas det avgjørelser om eventuelle omfordelinger av midler dersom man legger merke til at enkelte avdelinger ikke klarer å komme i mål til årsslutt. På spørsmål om hvilket av de to regnskapene som danner grunnlaget for den månedlige økonomirapporten, svarer FDIR2 at det er det periodiserte virksomhetsregnskapet, og at de har tett dialog med ledelsen og andre avdelinger om kostnader det bør avsettes for.

#### **4.5.2 SRS gir en mer fullstendig måte å følge opp tallene på**

Seksjonsleder i Fiskeridirektoratet er klar i sin tale om hva som er fordelene ved å føre regnskapet etter SRS. Respondenten trekker frem skillet mellom kostnader og utgifter, og at kostnadsdata gir et bedre grunnlag for å evaluere ressursbruken. I tillegg kan kostnadsdata avdekke reelle avvik knyttet til driften, og avvikene kan oppdages tidligere. Med reelle avvik mener respondenten avvik som sier noe om den faktiske ressursbruken. At avvikene kan oppdages tidligere henger blant annet sammen med at det blir gjort avsetninger og periodiseringer av store kostnader. Videre legger respondenten vekt på at kostnadsdataene er mer stabile enn utbetalingsdataene. Dette er fordi betalingstidspunktet i mange tilfeller varierer, noe som fører til svingninger ved bruk av kontantprinsippet. Svingningene beskrives som støy, og er ofte vanskelige å følge opp og bruke i styringen på en fornuftig måte.

*«Du har erfaringstall som er kostnadsdata og ikke utbetalingsdata, som du videre kan benytte til evaluering av tidligere perioder og til planlegging av fremtidige perioder. Du får også reelle avvik som du skal forholde deg til i den løpende styringen, og du får informasjon om avvikene tidligere.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Flere respondenter fra Fiskeridirektoratet og DSB forteller også at betalingstidspunktet ikke nødvendigvis gir nyttig styringsinformasjon. Ved store utbetalinger tidlig på året, for eksempel ved store forskuddsbetalinger på lisenser eller leie, ser det i kontantregnskapet ut som virksomheten har brukt store deler av bevilgningen. Dette til tross for at kostnaden gjelder flere perioder fremover i tid. Tidspunktet fakturaene mottas av virksomhetene og når de betales er sjeldent basert på når kostnadene påløper, noe som gjør kontantregnskapet mindre egnet til å si noe om aktivitetene som er gjennomført i en periode.

*«Enkelte store kostnader faktureres kanskje bare en gang i året, og da viser det jo et helt feil bilde hvis vi skulle ført alt på januar, for eksempel. Da ser det kanskje ut som vi har veldig lite penger igjen, men så har vi egentlig ikke det.»*

- Rådgiver, FDIR2

*«Du får et mer realistisk budsjett og regnskap ved å føre det periodisert. Det får vekk alle disse toppene og dalene kontanten kan gi, som ikke sier så mye om gjennomføringen av aktivitetene.»*

- Utredningsleder, DSB4

I sammenheng med at det periodiserte regnskapet bærer mindre preg av tilfeldigheter knyttet til betaling av fordringer og gjeld, blir det også enklere for ansatte med økonomiansvar å svare på spørsmål og ta bedre beslutninger. Periodiseringer og avsetninger åpner for eksempel for å si noe om fremtidige perioder. Avvikshåndtering nevnes også av et flertall respondenter. Det som går igjen, er at avvikene som oppstår i det periodiserte regnskapet egner seg mye bedre i styringen enn avvikene i kontantregnskapet. Avvikene i det periodiserte regnskapet kan analyseres for å identifisere trender og mønstre i virksomhetens ressursbruk og prioriteringer. Dersom utviklingen går i feil retning, mener respondent FDIR1 at det periodiserte regnskapet bidrar til å oppdage dette tidligere enn ved oppfølgingen av kontantregnskapet.

*«Jeg mener det aller viktigste er at vi får bedre kontroll på økonomien. Vi klarer i større grad å styre og se helheter, og vi klarer i større grad å fange opp hvis vi får avvik slik at vi kan korrigere kursen så fort som mulig.»*

- Avdelingsdirektør, FDIR1

Ovenfor har vi sett på hvordan et regnskap ført etter de statlige regnskapsstandardene benyttes av interne brukere i virksomheten. Men som DFØ skriver om på sine nettsider, skal et regnskap etter SRS i tillegg åpne for at eksterne brukere skal få økt nytte av det statlige virksomheter rapporterer inn. Respondentene DSB2, DSB4 og FDIR1 er inne på dette. For dem er det lite hensiktsmessig å sammenligne sitt eget kontantregnskap med kontantregnskapet til andre statlige virksomheter. Videre forteller DSB4 at å sammenligne kontantregnskapet til en statlig virksomhet mot regnskapet til en bedrift i privat sektor, blir som å sammenligne epler og pærer. Innføringen av SRS kan på sikt bidra til å øke sammenlignbarheten mellom statlige virksomheter, men også mot bedrifter i privat sektor. I dag gjenstår det fremdeles en del arbeid før regnskapene lar seg sammenligne på en hensiktsmessig måte, selv om flere virksomheter allerede fører etter SRS. Respondenter fra DFØ forklarer dette med at brukere av regnskapet må inn i de publiserte årsrapportene og hente ut relevante data, fordi bruttobudsjetterte virksomheter ikke rapporterer periodisert regnskapsinformasjon løpende gjennom året.

*«Så hvis DSB og Fiskeridirektoratet har lyst til å sammenligne seg med hverandre må de gå inn i årsrapporten og begynne å lete etter dataene. Så akkurat det er utrolig vanskelig tilgjengelig slik det foreligger i dag.»*

- Rådgiver, DFØ3

#### **4.6 Varierende behov for kompetanseheving etter innføringen av SRS**

De empiriske funnene som er presentert under styringssirkelens fire faser gir innsyn i hvilken regnskapsinformasjon SRS kan gi, og hvordan denne brukes i virksomhetene. Dessuten har vi sett utfordringer som har oppstått etter implementeringen. Til slutt ønsker vi å trekke frem et empirisk funn som er gjennomgående i hele styringssirkelen. Det handler om behovet for kompetanseheving etter innføringen, som samtlige respondenter har snakket om i intervjuene. Forståelsen for SRS og det periodiserte regnskapsprinsippet, samt hvordan det virker sammen med bevilgningene og kontantprinsippet, er beskrevet som helt avgjørende for å klare å ta i bruk

SRS i den interne styringen. Det gjelder både ved strategisk planlegging, budsjettarbeid, drift, og rapportering og evaluering.

Det kanskje mest åpenbare behovet for kompetanseheving er å få de ansatte til å omstille seg fra å tenke kontantprinsipp til å forstå periodiseringsprinsippet. For ansatte som har jobbet med kontantprinsippet i det offentlige i lang tid, er det sannsynlig at dette vil bli en stor utfordring. Respondent FDIR2 kommer med følgende råd til de som skal over på SRS i tiden fremover:

*«Det å sette seg skikkelig inn i hva det vil si. Og hvis det er virksomheter med ansatte som kun har jobbet med kontantregnskapet hele sin yrkeskarriere, så må de forberede seg på å omstille hodene sine fullstendig.»*

- Rådgiver, FDIR2

Dette er en utfordring DFØ har vært klar over, og vurdert som en av hovedutfordringene når alle statlige virksomheter skal over på SRS.

*«Det er en ganske stor kompetanse- og kulturendring for de som har vært vant til et kontantregnskap, å nå ha fokus på det periodiserte virksomhetsregnskapet i tillegg til denne kontantoppfølgingen.»*

- Rådgiver, DFØ2

Det er ikke bare behov for å lære periodiseringsprinsippet. Det er også viktig å forstå hvordan periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet kan ses i sammenheng. Respondent DSB1 påpeker at når en slik forståelse er til stede, bidrar det til å gjøre de ansatte mer bevisste på hvordan regnskapsinformasjonen de to prinsippene gir kan benyttes i styringen. Respondentene fra DFØ er imidlertid tydelige på at dette kan bli en utfordring for mange. DFØ3 uttaler at de som ikke jobber med regnskap til daglig gjerne har mer enn nok med å forholde seg til ett av prinsippene. Det som likevel er interessant, er at respondentene fra casevirksomhetene har ulike opplevelser, noe som kan skyldes at disse har ulik kjennskap til regnskapsprinsippene. DSB1 var med på innføringen av SRS i virksomheten, og uttaler at vedkommende ikke har opplevd utfordringer med å forholde seg til de to prinsippene samtidig. Respondent FDIR2 forteller på sin side at det i begynnelsen var krevende å forstå hvordan kontantregnskapet fungerer ved siden av SRS, og at det først var etter å ha jobbet et år i Fiskeridirektoratet at vedkommende følte seg trygg på sammenhengene.

Det er liten tvil om at det er krevende for ansatte som kun har erfaring fra kontantprinsippet i statlige virksomheter, å gå over til periodiseringsprinsippet. Likevel legger mange respondenter vekt på at denne utfordringen totalt sett ikke er så stor for virksomheten. Årsaken er at de fleste allerede har erfaring med periodisert regnskap, enten gjennom utdanning eller gjennom erfaring fra privat sektor. Dette gjør at færre har behov for en grundig opplæring i periodiseringsprinsippet. Respondent FDIR3 understreker viktigheten av at SRS-ene er utformet med utgangspunkt i et allment kjent regnskapsprinsipp, og bruker begrepet «hyllevarekompetanse» for å beskrive hvordan dette er prinsipper de fleste med økonomikunnskap kjenner til.

*«Det er et allment kjent føringsprinsipp, og det er viktig tenker jeg, at det ikke er en ting som er så sær at det er lite kompetanse å få fatt i på det.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

En annen viktig del av kompetansebyggingen er anskaffelse av ny kompetanse gjennom ansettelse. Dette har vært viktig for virksomhetene for å utnytte mulighetene SRS gir. Dessuten blir det enklere å ansette nye personer, fordi det er langt flere som har kunnskap om periodisert regnskap enn de som har kunnskap om kontantregnskapet. Respondent DSB2 understreker at de gjennom sine siste ansettelse har styrket kompetansen knyttet til periodiseringsprinsippet. Dette er noe som skjer naturlig, ettersom de fleste kandidatene har hatt erfaring fra privat sektor.

*«Det er et kontinuerlig arbeid med å sikre kompetanse på det periodiserte, og akkurat nå rekrutterer jeg en ny økonomimedarbeider, og da er det sånn at vi selvfølgelig sikrer at det er ivaretatt. Det er jo stort sett folk fra privat, som ikke er vant til noe annet.»*

- Seksjonsleder, DSB2

Utfordringen som igjen oppstår her, er at disse ofte ikke har god kunnskap om kontantregnskapet. Dermed går opplæringen den andre veien. Dette var tilfellet for respondent FDIR2, som hadde erfaring som var nyttig i arbeidet med SRS. Kontantregnskapet var mindre kjent.

*«Jeg kom fra et privat regnskapsbyrå, så jeg har mye erfaring derfra, som er veldig god å ha når jeg jobber med SRS. Kontantregnskap var helt nytt for meg når jeg begynte her. Det er jo det som avviker mest fra det private.»*

- Rådgiver, FDIR2

Vi spurte FDIR3 om Fiskeridirektoratet måtte lære opp ansatte i kontantprinsippet etter overgangen til SRS. Det er tydelig at dette er et behov ved nyansettelser.

*«Ja, og det er det som er krevende for de å få tak på. For det er jo ikke noe som de forstår. Og det skaper jo misforståelser noen ganger.»*

- Seksjonsleder, FDIR3

Vi ser altså at utfordringene med kompetanse oppstår i flere sammenhenger. Hovedutfordringen virker å være den parallelle oppfølgingen av kontantregnskapet og det periodiserte regnskapet, som tvinger virksomhetene til å ha tilstrekkelig kompetanse rundt begge regnskapsprinsippene. Dette er en utfordring vi også har vært innom i de tidligere empiriske funnene, og som vi nå tar med videre til oppgavens analyse og diskusjon.

## 5 Analyse og diskusjon

I dette kapitlet foretar vi en kvalitativ analyse og diskusjon av empirien som er samlet inn i kapittel 4, med utgangspunkt i teorien som ble presentert i kapittel 2. Basert på de empiriske funnene presenteres tre hovedfunn. Vi starter med å analysere og diskutere hvordan det periodiserte regnskapet og budsjettet gir tydeligere styringsinformasjon. Videre er neste hovedfunn knyttet til utfordringen med å forholde seg til to regnskapsprinsipper samtidig. Her tar analysen og diskusjonen både utgangspunkt i hvordan disse brukes i styringen og hvordan dette skaper styringsmessige utfordringer for virksomhetene. Avslutningsvis presenteres det tredje hovedfunnet, som omhandler kompetanseutfordringer som følge av bruk av begge regnskapsprinsippene i styringen.

### 5.1 Periodisert regnskap og budsjett gir tydeligere styringsinformasjon

Flere av de empiriske funnene viser at det periodiserte regnskapet og budsjettet gir tydeligere styringsinformasjon. Respondenter fra både DSB og Fiskeridirektoratet hevder blant annet at periodisert regnskap synliggjør ressurser og ressursbruk på en bedre måte. Dette er i tråd med tilrådingen om å gjøre SRS obligatorisk, hvor det påstås at «et regnskap etter SRS gir best grunnlag for å vurdere om ressursbruken er effektiv i den enkelte virksomhet» (Finansdepartementet, 2021, s. 94). Flere beskriver denne synliggjøringen som avgjørende for å sikre bedre styring, noe som begrunnes med at det gir bedre kontroll over hva virksomheten eier og hva den bruker. Det gir dessuten informasjon om hvor ressurser brukes, noe som bidrar til å forenkle ressursfordeling og effektiv utnyttelse av disse. Kontantvirksomheter vil ikke fokusere på når kostnader påløper, men heller når utbetalinger skjer. Da ser man ifølge respondentene ikke hva ting egentlig koster, og kan ikke bruke denne informasjonen i like stor grad i styringen. Det periodiserte regnskapet vil derimot vise kostnader til for eksempel investeringer, strøm eller husleie i den perioden disse forbrukes, og ikke på det tidspunktet fakturaen betales. Når virksomhetene får tallfestet mer av ressursene og ressursbruken, åpner det for økt styring mot fastsatte måltall og sammenligninger med andre virksomheter eller tidligere år. Dette understrekes også av funnene Ellwood og Newberry (2007) gjør i sin studie om bruk av periodisert regnskap i offentlig sektor. Likevel har DFØ uttalt at det fremdeles er vanskelig å sammenligne statlige virksomheters regnskap med hverandre fordi den periodiserte regnskapsinformasjonen ikke er lett tilgjengelig. Dette står i kontrast til det Fallan og Pettersen (2010) forklarer som et sentralt mål med den statlige periodiseringsmodellen. Riksrevisjonen

har dessuten i sin rapport fra 2021 påpekt at når virksomhetene anvender SRS-ene ulikt, blir det vanskeligere å sammenligne regnskapene over år og på tvers i staten (Riksrevisjonen, 2021). Dette viser at det fremdeles er utfordringer med å gjennomføre sammenligninger i praksis, selv om innføringen av SRS har ført til økt synliggjøring av ressursbruken.

Flere respondenter påpeker at det periodiserte regnskapets evne til synliggjøring gir mer objektiv styringsinformasjon. Da bruker virksomhetene tallene i seg selv, ved å styre og kontrollere gjennom kritiske prestasjonsvariabler. Dette er ifølge Simons (1995b) knyttet til diagnostisk bruk av styringssystemer, og brukes for å sikre at virksomhetenes intenderte strategi følges. Avviksanalyser kan gjennomføres uten at det blir behov for diskusjoner på tvers av nivåer knyttet til disse. Ledergruppen får informasjon om utfordringer eller avvik. Simons (2000) beskriver dette som en av hovedgrunnene til å bruke styringssystemer diagnostisk, fordi det gir ledelsen mulighet til å rette sin oppmerksomhet mot andre oppgaver enn å overvåke. Likevel bruker ikke casevirksomhetene periodisert regnskapsinformasjon rent diagnostisk.

Funnene i empirien viser at respondentene mener periodiserte regnskapstall også bidrar til økt diskusjon mellom avdelinger og ledere. Det understrekes at økt synliggjøring gir dybde til argumenter ved diskusjoner om fordeling av virksomhetens midler og behov for investeringer. For at et styringssystem skal brukes interaktivt, understreker Simons (1995b) at diskusjoner må ta utgangspunkt i strategiske usikkerheter virksomheten står overfor, og bidra til å utfordre ledelsens syn på hva de strategiske usikkerhetene er. Dette gjør videre at ledelsen kan bruke styringssystemet for å lede fremvoksende strategier. De fleste respondentene beskriver spesielt budsjettet som et interaktivt styringssystem. De trekker frem budsjettmøter og den evigvarende prosessen med utarbeidelse og revidering av budsjettet. Både Fiskeridirektoratet og DSB har jevnlig budsjettmøter hvor ledelsen blir oppdatert på status, og samtidig får ny kunnskap om hva det er viktig å være oppmerksom på fremover. Dette sikrer at budsjettet får hyppig og jevnlig oppmerksomhet også på ledelsesnivå. Dessuten fører disse møtene til diskusjoner mellom ansatte på ulike nivå i virksomheten. Slik bruk av det periodiserte budsjettet samsvarer med de fire kjennetegnene som skiller interaktive styringssystemer fra diagnostiske (Simons, 1995a).

Selv om budsjettet brukes interaktivt til en viss grad, kan respondentenes uttalelser tyde på at den faktiske bruken av det periodiserte budsjettet som styringssystem er mindre interaktiv enn de selv tenker. De fleste respondentene presiserer at det rapporteres jevnlig opp til ledelsen, men det er ikke dermed sagt at det eksisterer en toveiskommunikasjon. Det gis et inntrykk av



at oppfølging av budsjettet kun skjer i de tilfellene hvor det har vært store avvik. Dette er diagnostisk bruk av budsjettet, selv om det kan føles interaktivt fordi man gir oppdateringer til ledelsen og får tilbakemeldinger på dette. Likevel åpner det ikke for diskusjoner rundt strategiske usikkerheter i perioder hvor det ikke oppstår avvik. Som Ferreira og Otley (2009) har påpekt, kan det være krevende å skille diagnostiske og interaktive styringssystemer i tilfeller som dette, hvor det er innslag av begge deler. Det er bruken av budsjettet i ulike situasjoner som må vurderes, og som vi har diskutert er denne interaktiv i de tilfellene det brukes som et verktøy til samhandling og dialog mellom nivåer. Da utfordres ledelsen til å tenke nytt på hvilke strategiske usikkerheter virksomheten står overfor (Simons, 2000).

### **Ulik bruk i styringens fire faser**

Respondentenes uttalelser viser at det er budsjettet som er det viktigste grunnlaget for styringen. Det er fokus på å holde seg til budsjettet, samtidig som oppfølging og endringer underveis er ansett som avgjørende for god styring. I den forbindelse understrekes viktigheten av at budsjettet er periodisert. I begge casevirksomhetene brukes periodisert budsjett, noe respondentene mener er mest fornuftig når regnskapet føres periodisert. Dette er i tråd med styringssirkelen til Anthony og Young (2003), hvor det er naturlig at alle delene henger sammen og tar utgangspunkt i samme føringsprinsipp. Da blir det ifølge respondentene enklere å følge opp tallene og se dem i sammenheng i regnskapet og budsjettet.

Selv om periodiserte tall brukes ved utarbeidelse av både regnskap og budsjett, er det ikke gitt at disse tallene faktisk brukes aktivt i styringen. Funn fra empirien viser at det periodiserte regnskapet brukes lite til strategisk planlegging i begge casevirksomhetene. Spesielt ved utarbeidelse og oppfølging av målsettinger er det vanskelig å finne direkte koblinger til et regnskap etter SRS. Det samme gjelder for strategien, selv om det her legges noe mer vekt på at periodisert regnskapsinformasjon brukes gjennom synliggjøring av eiendeler og ressursforbruk. Når respondent FDIR1 understreker at de har et fokus på helheten i virksomhetsstyringen, skal dette være i tråd med den ideelle styringssirkelen. Likevel ser vi at periodisert regnskapsinformasjon ikke brukes aktivt i alle delene. Det oppstår en dekobling, fordi et regnskap etter SRS fører til bruk av periodisert regnskapsinformasjon i budsjettarbeidet, men i liten grad i den strategiske planleggingen.

Anthony og Young (2003) poengterer at det i mange virksomheter ikke eksisterer et klart skille mellom strategisk planlegging og budsjettarbeid, og begrunner dette med at de to fasene kan gjennomføres parallelt. Likevel argumenterer de for at det er nyttig å ha et skille, blant annet fordi fasene har ulike tidsperspektiver. Respondenter fra både Fiskeridirektoratet og DSB har utfyllende svar angående budsjettarbeidet, men de ser færre koblinger til strategisk planlegging. Dette tyder på at de to fasene kan gå litt inn i hverandre, og at fokuset på budsjettarbeidet går utover den strategiske planleggingen, ettersom budsjettprosessen er ansett som spesielt viktig i offentlig sektor (Anthony & Young, 2003). Når respondenter samtidig har uttalt at langsiktig planlegging vanskeligjøres av at statsbudsjettet er ettårig, kan det være en viktig årsak til det manglende skillet. En videre diskusjon av dette følger i kapittel 5.2.

### **Tilpasset bruk av SRS-ene**

Hittil har analysen hatt fokus på Fiskeridirektoratet og DSB samlet, da disse har tydelige likhetstrekk i bruken av regnskapsinformasjon etter SRS. Det vi likevel også finner er at bruk av ulike SRS-er tilpasses ut fra behovet til den enkelte virksomhet. Respondenter fra DSB understreker hvordan de har fått bedre oversikt over virksomhetens eiendeler gjennom bruk av SRS 17. Dette er viktig styringsinformasjon fordi DSB har store og omfattende anleggsmidler. Innføringen av SRS fordret at virksomheten brukte mye tid på verdsettelse i tilknytning til etablering av åpningsbalansen. Dette har vært nyttig for styringen i ettertid. Å få satt en verdi på anleggsmidlene forenkler kartleggingen av kapitalslitet, og gir en mer helhetlig forståelse for investeringsbehovet. Newberry og Pallot (2005) fant i sin studie at verdsettelse og avskrivning av varige driftsmidler i offentlig sektor ofte gir grove og mindre presise estimater på ressursforbruket sammenlignet med tilsvarende verdsettelse i privat sektor. Til tross for dette ser det ut til at informasjonen SRS 17 gir er nyttig for DSB i den interne styringen. For DSB er det viktigere at eiendelene og kapitalslitet blir synliggjort i regnskapet enn at verdsettelsene er helt presise.

For Fiskeridirektoratet er ikke SRS 17 av like stor betydning, fordi de eier få store anleggsmidler, og dermed har enklere for å holde oversikt over disse. Dette er altså en virksomhet som ikke har like stor nytte av en grundig verdsettelsesprosess knyttet til varige driftsmidler ved etablering av en åpningsbalanse. Årsaken er at anleggsmidlene ikke har en like sentral rolle i styringen, noe respondentene understreker. Respondentene vektlegger heller synliggjøringen av ressursbruk, og hvordan SRS bidrar til å gi en fullstendig oversikt på

resultatsiden. Det gir blant annet en tydeligere oversikt over kostnader til husleie, strøm og lønn for den enkelte måned, fordi disse bokføres når de forbrukes.

Hvilke standarder det legges vekt på er altså opp til virksomhetene selv. Bruken er basert på behov, noe som styrker koblingene i styringssirkelen. Det gjør at virksomhetene fremdeles kan ha fokus på de områdene som er av størst strategisk betydning. Dette er områder som er nødvendige for at virksomheten skal kunne gjennomføre sitt samfunnsoppdrag, og som ikke kan fravikes. Slik styrkes styringen på det administrative planet, fordi det strategiske og operative planet bindes mer tydelig sammen når de har det samme fokusområdet (Bjørnenak et al., 2008).

## **5.2 Utfordrende å forholde seg til to regnskapsprinsipper samtidig**

Selv om de empiriske funnene antyder at bruk av periodisert regnskap gir tydeligere styringsinformasjon, er det flere funn som indikerer at det er krevende å forholde seg til både periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet i styringen. Dette er utgangspunktet for vårt andre hovedfunn. På den ene siden gir SRS ny informasjon om kostnader, som ikke synliggjøres i kontantregnskapet. Dette er noe som ifølge respondentene i større grad egner seg til styringen gjennom avviksanalyser, og for å se nærmere på virksomhetens utvikling over tid. På den andre siden er virksomhetene nødt til å ha et bevisst forhold til kontantregnskapet fordi det skal rapporteres til statsregnskapet hver måned. Dette skaper utfordringer ved at virksomheter som fører regnskapet etter de statlige regnskapsstandardene må foreta avveininger mellom hvilket av de to regnskapsprinsippene de skal benytte i den interne styringen.

### **Variierende kobling mellom budsjettarbeid og drift gjennom året**

Basert på de empiriske funnene er det utfordrende for virksomhetene å kombinere tallene fra kontantregnskapet og virksomhetsregnskapet i styringen. Dette kommer tydeligst frem ved at både DSB og Fiskeridirektoratet forteller at de forsøker å styre etter det periodiserte regnskapet, og at kontantregnskapet følges opp sentralt i økonomiseksjonene. Slik seksjonslederne beskriver det, skal det ikke være nødvendig for ledere og medarbeidere ute i avdelingene å fokusere på kontantregnskapet. Dette innebærer at regnskapsinformasjonen som benyttes som styringsinformasjon skal komme fra det periodiserte regnskapet. Utredningslederne og rådgiveren i DSB snakker imidlertid mye om kontantregnskapet, og er tydelige på at det i

desember er viktig å følge opp bevilgningen basert på kontantprinsippet. Gjennom året veksles det dermed mellom å styre etter det periodiserte regnskapet og kontantregnskapet. Fra begynnelsen av et nytt regnskapsår styres det hovedsakelig basert på periodisert regnskapsinformasjon. Jo nærmere desember man kommer, desto større vekt legges på kontantregnskapet for å forhindre store mindre- eller merforbruk i forhold til bevilgningen som er gitt. Målet om å styre etter SRS er her i konflikt med at kontantprinsippet vies mye oppmerksomhet. Man har en interessekonflikt, som ifølge Bjørnenak et al. (2008) kan indikere brudd med styringssirkelens forutsetning om formålsrasjonalitet, og dermed tegn til dekobling i styringen.

Virksomhetenes valg om å styre etter periodisert regnskap og budsjett er en del av den strategiske planleggingen. DSB og Fiskeridirektoratet har tatt dette bevisste valget for å oppnå bedre og mer omfattende styringsinformasjon, og for å redusere støy forbundet med parallell oppfølging av to ulike regnskap. På bakgrunn av dette utarbeider virksomhetene periodiserte budsjetter, hvor de forventede kostnadene fordeles ut over året. Ifølge Young (2012) må det være en konsistent kobling mellom regnskapet og budsjettet dersom man skal benytte regnskapet til å følge opp måloppnåelse. Ved å benytte samme prinsipp i utarbeidelsen av både regnskapet og budsjettet, oppnår virksomhetene denne koblingen. En mulig dekobling mellom budsjettarbeidet og driften oppstår imidlertid når virksomhetene på slutten av året fokuserer mindre på de periodiserte tallene. Virksomhetene får da et styringsproblem, fordi beslutningene som tas i drifts- og målingsfasen er basert på kontantprinsippet og den kontante bevilgningen (Bjørnenak et al., 2008). Dette samsvarer ikke med det periodiserte budsjettet og valget om å benytte periodiseringsprinsippet i styringen.

Nyland og Pettersen (2018) hevder at man kan ha ulik grad av dekobling i de ulike fasene i styringssirkelen. Fordi styringsproblemet først oppstår i siste kvartal av regnskaps- og budsjettåret, kan det argumenteres for at koblingen mellom de vedtatte budsjettene og driften er sterk de tre første kvartalene. I disse kvartalene følges det periodiserte regnskapet opp mot det periodiserte budsjettet. I det siste kvartalet derimot, kan det se ut til at koblingen er svak og i enkelte tilfeller dekket som følge av prioriteringen av kontantregnskapet. At virksomhetene er klar over utfordringen med å benytte to føringsprinsipper i styringen ser ut til å begrense dekoblingen noe. Dette kan henge sammen med at respondentene beskriver bruken av det periodiserte budsjettet som interaktiv, slik vi diskuterte i kapittel 5.1. Når budsjettet brukes interaktivt, får man frem momenter virksomheten bør være spesielt oppmerksom på, og denne informasjonen spres i virksomheten (Simons, 1995a). Likevel opplever særlig ansatte med

budsjettansvar utfordringer, ved at de føler på en uklarhet rundt hvilket regnskap de skal følge opp. En mulig årsak til dette kan igjen være at bruken av det periodiserte regnskapet og budsjettet ikke er like interaktivt som flere av respondentene tenker. At ansatte med budsjettansvar opplever utfordringer knyttet til oppfølgingen av regnskapene kan tyde på at de ikke involveres i ledelsens diskusjoner rundt strategiske usikkerheter. Dette kan blant annet forklares ved at avgjørelser om eventuelle omprioriteringer tas i lukkede ledermøter.

Når virksomhetene i de tre første kvartalene av året baserer beslutningene på virksomhetsregnskapet istedenfor kontantregnskapet, er dette i tråd med deres mål om å benytte det periodiserte regnskapet som styringsinformasjon. Likevel kan det argumenteres for at beslutninger som tas på bakgrunn av kontantregnskapet i siste kvartal hemmer muligheten til å bruke periodisert regnskapsinformasjon interaktivt i styringen. For at regnskapsinformasjon etter SRS skal kunne brukes interaktivt, må det ifølge Simons (1995a) være klassifisert som potensielt strategisk viktig av ledelsen, og informasjonen må være gjenstand for debatt på tvers av nivåer i organisasjonen. Empirien tilsier at det periodiserte regnskapet anses som viktig i styringen, men når mange av beslutningene nær årsslutt baserer seg på kontantregnskapet er dette et tegn på at det periodiserte regnskapet ikke brukes interaktivt.

### **Rapportering og evaluering av det periodiserte regnskapet**

Både i DSB og Fiskeridirektoratet utarbeides det en intern økonomirapport som formidles videre til ledelsen hver måned. Denne økonomirapporten er basert på det periodiserte regnskapet. I begge virksomhetene er det personer i økonomiseksjonene som har ansvaret for å sammenstille informasjonen som gjelder de ulike avdelingene til en samlet rapport. Ledelsen diskuterer innholdet i rapporten og tar ifølge respondentene avgjørelser basert på denne regnskapsinformasjonen. Avgjørelsene er ofte knyttet til om det er nødvendig å foreta noen omprioriteringer av aktiviteter, enten fordi det er brukt for mye ressurser enkelte steder eller fordi det er brukt for lite sammenlignet med det som er budsjettet. Økonomirapporten brukes dermed til å evaluere avdelingenes prestasjoner underveis i året og videre til å foreta eventuelle korrigerende tiltak der det er nødvendig. Dette er i tråd med det Anthony og Young (2003) legger frem i tilknytning til rapportering og evaluering i den ideelle styringssirkelen. I denne fasen presenterer forfatterne tre sentrale formål, hvor to av disse omhandler å identifisere forbedringsområder og revidere planer. Så lenge det er det periodiserte regnskapet og budsjettet som rapporteres og er gjenstand for revidering, ser det ut til å være en kobling mellom

budsjettarbeidet og driften, og videre mellom driften og rapporteringen for begge virksomhetene.

Det periodiserte regnskapet er også en del av den eksterne rapporteringen til overordnet departement. Virksomhetene rapporterer et delårsregnskap to ganger i året, først i mai og deretter i september. I forbindelse med disse rapporteringene overleveres en samlet delårsrapport som inkluderer kontantregnskapet og det periodiserte virksomhetsregnskapet. Gjennom året har virksomhetene videre møter med respektive departement. Basert på tilbakemeldinger som blir gitt i disse møtene, foretar virksomhetene nødvendige justeringer i budsjettene. I sin forklaring av rapportering og evaluering, beskriver Anthony og Young (2003) at det er mulig å gjøre endringer knyttet til alle fasene i styringssirkelen. Endringene man gjør må være basert på innhentet styringsinformasjon og gjelde for fremtidige perioder. På den måten brukes rapporteringen til departementet til å evaluere gjennomførte aktiviteter og til å gjøre tilpasninger i andre deler av styringen, særlig i tilknytning til budsjettarbeidet.

I vårt første hovedfunn argumenterte vi for en mulig dekobling mellom den strategiske planleggingen og budsjettarbeidet ved at det periodiserte regnskapet brukes lite i arbeidet med overordnede strategier og målsettinger. Bjørnenak et al. (2008) påpeker at statlige virksomheter har utfordringer med å integrere strategien i både planer, budsjetter og i arbeidet med regnskapet. De diskuterer videre om dette kan skyldes at regnskapsinformasjon først og fremst blir etterspurt for kontroll og historisk dokumentasjon. Med utgangspunkt i det respondentene forteller om rapporteringen og dialogen med departementet, kan det virke som om det er bevilgningskontroll departementene er mest opptatt av. Dette kan forklare at tilbakemeldingene fra departementet i stor grad brukes til justeringer i budsjettene og mindre til å diskutere helheten i styringen, som også inkluderer strategisk planlegging.

Sett i lys av Simons (2000) har bevilgningskontrollen flere likheter med diagnostisk bruk av regnskapsinformasjon. Dette fordi den brukes til å overvåke hvordan virksomheten ligger an i forhold til målene sine. I tillegg er det fortrinnsvis ledelsen som bruker denne informasjonen som beslutningsgrunnlag. Etatsstyringsmøtene blir beskrevet som formelle og med fokus på å informere heller enn å diskutere. Det danner grunnlag for jevnlig rapportering, slik at ledelsen kan følge opp signifikante avvik. Dette er i tråd med det Simons (2000) omtaler som det fjerde og femte området virksomheter må ha fokus på for å bruke diagnostiske styringssystemer effektivt. At departementet kun følger opp ved vesentlige avvik mellom budsjett og regnskap samsvarer med det Simons (2000) har karakterisert som diagnostisk bruk gjennom

«management by exception». Det oppstår imidlertid også diskusjoner i forbindelse med disse avvikene, som kan karakteriseres som interaktiv bruk ettersom det kan endre ledelsens syn på virksomhetens strategiske usikkerheter. Igjen ser vi hvordan skillet mellom diagnostisk og interaktiv bruk blir uklart, som Ferreira og Otley (2009) har påpekt. Selv om Simons (1995a) har presentert fire kjennetegn som skiller interaktive fra diagnostiske styringssystemer, kan vi i dette tilfellet oppleve at det tredje og fjerde kjennetegnet ikke egentlig representerer et tydelig skille. Det tredje kjennetegnet handler om at informasjonen man får fra det interaktive styringssystemet best diskuteres i møter. Likevel er slike diskusjoner ofte nevnt av respondentene i forbindelse med større avvik i det diagnostiske styringssystemet. Videre gjør dette at det fjerde kjennetegnet heller ikke viser et tydelig skille, fordi også det diagnostiske styringssystemet blir en utløsende faktor for å skape en debatt i virksomheten knyttet til blant annet handlingsplaner (Simons, 1995a).

Dialogen mellom virksomhetene og departementene inngår som en del av etatsstyringen, og er normalt adskilt fra virksomhetsstyringen (DFØ, 2023c). Vi har likevel valgt å nevne denne dialogen i oppgaven, blant annet fordi den ettårige bevilgningskontrollen ser ut til å hemme virksomhetenes evne til å planlegge flere år fremover i tid.

### **Den interne styringen preges av kortsiktighet**

Som vi har sett ovenfor bruker virksomhetene både det periodiserte regnskapet og kontantregnskapet i styringen. I forlengelsen av dette kan man også diskutere om mulighetene SRS gir til langsiktig planlegging begrenses av ettårige tildelinger basert på kontantprinsippet. Bakgrunnen for denne diskusjonen kommer blant annet av det Mellempvik et al. (2010) omtaler som en av begrunnelsene for innføringen av periodisert regnskap i offentlig sektor, nemlig behovet for mer langsiktig økonomisk tenkning. De empiriske funnene tyder derimot på at virksomhetene opplever at det er vanskelig å planlegge flere år fremover i tid. Begrunnelsen er som nevnt at virksomhetene gis bevilgning for ett år om gangen, og videre at denne følges opp basert på kontantprinsippet. Dette kan ses i sammenheng med kritikken Ståhlberg og Klausen (1998) hevder NPM tar utgangspunkt i, nemlig at offentlig sektor er ineffektiv sammenlignet med privat sektor. Det er en av årsakene til at NPM-reformene blant annet innebærer endring gjennom bruk av regnskapsprinsipper fra privat sektor, som Hood (1995) omtaler som den tredje doktrinen. At kontantprinsippet fremdeles utgjør en betydelig del av statlig økonomistyring, gjør langsiktig planlegging mer utfordrende for virksomhetene.

Den langsiktige planleggingen er ifølge Anthony og Young (2003) en del av den strategiske planleggingen til virksomhetene, og som nevnt i kapittel 5.1 kan denne fasen skje parallelt med budsjettarbeidet i enkelte virksomheter. En vesentlig forskjell mellom de to fasene er likevel tidsperspektivet. DSB og Fiskeridirektoratet sine beskrivelser av budsjettprosessen bærer preg av et stort fokus på det kommende budsjettåret. Dette er naturlig med tanke på at virksomhetene har begrenset informasjon om hvor mye penger de kan bruke påfølgende budsjettperioder. Anthony og Young (2003) understreker i den sammenheng at budsjettet ofte planlegges ett eller to år frem i tid, men at den strategiske planleggingen ofte kan ha et lengre tidsperspektiv. Likevel ser budsjettplanleggingen ut til å påvirke den strategiske planleggingen i casevirksomhetene, som blir mer kortsiktig enn de ønsker. Dette bekrefter DSB2 i et oppfølgingsmøte. Der uttrykker respondenten at DSB forsøker å lage prognoser fra ett til fem år frem i tid, men at disse blir på et generelt og overordnet nivå. Dermed danner de ikke et tydelig grunnlag for diskusjoner rundt mulige strategiske usikkerheter flere år fremover. Dette reduserer igjen virksomhetens mulighet til å bruke langsiktige prognoser interaktivt (Simons, 1995b). Den strategiske planleggingen har dessuten et tidsperspektiv som ligger i nedre del av det Anthony og Young (2003) omtaler som vanlig, som er fem til ti år fremover i tid.

DSB benytter i stor grad investeringer i styringen, og kan ved hjelp av SRS innhente informasjon om investeringenes kapitalslit gjennom avskrivninger. Basert på denne informasjonen vet DSB for eksempel verdien på et anleggsmiddel i en fremtidig regnskapsperiode, slik at de kan planlegge eventuelle oppgraderinger. Utfordringen oppstår når det blir behov for nyinvesteringer. Nyinvesteringene avhenger av at virksomhetene er gitt tilstrekkelig bevilgning slik at det er mulig å gjennomføre anskaffelsene. I statsbudsjettet er bevilgningene delt opp i ulike poster, som angir hva pengene skal brukes til. Flere respondenter snakker i denne sammenhengen om poster som er dedikert til større anskaffelser og investeringer. Disse postene skiller seg fra ordinære driftsposter ved at overføringsadgangen er større. Overføringsadgangen sier noe om hvor mye av den ubrukte bevilgningen virksomhetene kan overføre fra ett år til det neste. Poster markert med «kan overføres» i tildelingsbrevene kan videreføres til to etterfølgende budsjetterminer. Slike poster bidrar særlig i DSB sitt tilfelle til å redusere noen av utfordringene knyttet til langsiktig planlegging av investeringer. Overføringsadgangen er ifølge respondentene likevel ikke en fullverdig løsning på problemet med langsiktig planlegging. Grunnen er at respondentene ønsker å planlegge enda lengre frem i tid. Dette ønsket er dermed mer i tråd med tidsperspektivet Anthony og Young (2003) legger til grunn.



Respondentene trekker videre frem den ordinære overføringsadgangen på 5 %. For Fiskeridirektoratet, som ikke er like anleggstunge som DSB, spiller denne en sentral rolle i den langsiktige planleggingen. Respondentene mener overføringsadgangen kunne vært større, og at selv en liten økning hadde hjulpet mye. Det kan dermed tenkes at den relativt lave andelen som statlige virksomheter kan overføre bidrar til det betydelige fokuset på kontantprinsippet. Spesielt ved årsslutt gjør dette seg gjeldende ved at virksomhetene ser seg nødt til å bruke opp midlene de har til overs for å komme innenfor overføringsrammen. En konsekvens av dette er at bruken av det periodiserte regnskapet i styringen må vike til fordel for kontantregnskapet. Årsaken til dette kan delvis forklares med bakgrunn i det Young (2012) beskriver som en av særegenhetene til offentlig sektor. Han hevder at kostnadsstrukturen i offentlig sektor kjennetegnes av strenge rammer og absolutte tildelinger, noe som stemmer overens med praksisen i Norge. Virksomhetene er videre ikke sikre på at de vil klare å bruke ønsket andel av bevilgningene sine dersom de kun fokuserer på det periodiserte regnskapet. Det er denne usikkerheten som gjør at fokus skiftes vekk fra det periodiserte regnskapet i siste kvartal, og som svekker koblingen mellom budsjettarbeidet og drifts- og målingsfasen.

### **5.3 Bruk av to føringsprinsipper gir kompetanseutfordringer**

Bruk av både periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet fører ifølge respondentene til økt behov for kompetanseheving i virksomheten. Dette behovet beskrives som gjennomgående i hele styringssirkelen, fordi man må ha tilstrekkelig kunnskap om prinsippene for å klare å bruke disse både i planleggingen, budsjettarbeidet, driften og evalueringen. For å oppnå sterke koblinger er det i tillegg nødvendig med en forståelse av hvordan innføringen av SRS påvirker ulike deler av styringen (Mellemvik et al., 2010).

Fordi virksomhetene rapporterer kontantregnskapet og virksomhetsregnskapet hver for seg, er det behov for kompetanse om sammenhengene mellom føringsprinsippene. I forrige hovedfunn diskuterte vi blant annet virksomhetenes forsøk på å skjerme avdelinger nedover i organisasjonene for kontantregnskapet. I praksis viser det seg derimot at ansatte i ulike avdelinger mener de må ha et forhold til begge regnskapene. Dette styrker respondentenes påstand om økt kompetansebehov i virksomhetene etter overgangen til SRS.

De empiriske funnene tyder videre på at behovet for kompetanse endrer seg fra tidspunktet virksomheten går over til SRS og til virksomheten er ferdig med å implementere nytt føringsprinsipp. I overgangsfasen er det behov for å lære ansatte om periodisert regnskap og

hvordan det skiller seg fra kontantregnskapet. Denne overgangen beskrives av respondentene som en fullstendig omstilling for ansatte som ikke har jobbet med regnskap i privat sektor tidligere. Likevel er det mange som allerede har den nødvendige kunnskapen, og som ikke har opplevd overgangen som like stor.

Etter overgangen opplever både DSB og Fiskeridirektoratet at behovet er størst for å lære opp nyansatte i hvordan kontantregnskapet fungerer. Årsaken er at periodiseringsprinsippet er kjent for de aller fleste som ansettes, og at det av den grunn ikke er nødvendig med en like grundig opplæring på dette området. Kontantprinsippet er derimot mindre kjent for mange, og derfor må virksomhetene bruke ressurser på å skape forståelse for dette prinsippet, og hvordan det fungerer sammen med periodiseringsprinsippet. Det oppstår en konflikt i form av motstridende prioriteringer. Virksomhetene ønsker å styre basert på det periodiserte regnskapet, men er samtidig nødt til å bruke tid og ressurser på å lære opp ansatte i kontantregnskapet. Konflikten bidrar til å svekke koblingene mellom de ulike fasene i styringen (Bjørnenak et al., 2008; Nyland & Pettersen, 2018). Likevel uttaler respondent DSB1 at opplæring i begge prinsippene på den andre siden bidrar til å øke de ansattes forståelse for økonomisk regnskapsinformasjon. De blir nødt til å reflektere over hva informasjon fra de to prinsippene forteller, noe som kan gjøre at de ser en tydeligere sammenheng mellom bruk av regnskapsinformasjon som styringsinformasjon i de ulike fasene i styringssirkelen.

En av grunnene til at virksomhetene ønsker å styre etter det periodiserte regnskapet er muligheten det gir til å fremskaffe mer detaljert regnskapsinformasjon. Respondentene påpeker at dette er en mulighet mange ønsker å utnytte. Budsjettet brukes aktivt i styringen i casevirksomhetene, og bruken av det periodiserte budsjettet tillater dem å budsjettere detaljert, helt ned på kontonivå. Som Syvertsen (2015) påpeker er dette en sentral del av formålet med de statlige regnskapsstandardene. De skal legge til rette for mer omfattende styringsinformasjon. En forutsetning for å bruke denne informasjonen i styringen er likevel at de ansatte har kontroll på hva periodiseringsprinsippet innebærer, og dermed hva den periodiserte regnskapsinformasjonen forteller. Det har av den grunn blitt presisert av flere respondenter at å sikre tilstrekkelig kompetanse har vært sentralt i ansettelsesarbeidet. Mellempvik et al. (2010) beskriver dette som viktig for å oppleve nytte av regnskapsinformasjonen SRS gir.

I DSB tyder uttalelser på at detaljfokuset var stort i begynnelsen etter overgangen, selv om virksomheten etter hvert har klart å legge seg på et nivå de mener passer bedre til styringen. Dette er blant annet basert på erfaringen til respondent DSB1, som anbefaler virksomheter som skal over på SRS å ikke grave seg ned i detaljene. Årsaken er at et overdrevent detaljfokus kan komme i veien for effektiv styring, og skape forvirring blant de som skal ta i bruk regnskapstallene. Dette samsvarer med det Andreassen (2017) beskriver som en av svakhetene ved styring i offentlig sektor. At DSB har klart å gjøre endringer i sin bruk av regnskapsinformasjon som styringsinformasjon tyder på at de har lyktes med å redusere ulempen med at mål og krav blir for detaljerte. Dermed samsvarer dette også med nyere undersøkelser som har vist at detaljstyringen har blitt redusert de siste årene (Andreassen, 2017; Askim et al., 2019). Likevel oppgir respondenter fra begge casevirksomhetene at det fremdeles budsjetteres på kontonivå, noe som indikerer at bruk av detaljer i styringen avhenger av kompetansen hos de ansatte.

Beskrivelsen av periodisert regnskapsinformasjon som hyllevarekompetanse illustrerer hvordan dette er kompetanse de ansatte forventes å ha etter utdanning eller gjennom tidligere jobberfaring. Som Brandsås (2015) dessuten har påpekt, tar SRS utgangspunkt i IPSAS, som er anerkjente internasjonale regnskapsstandarder tilpasset offentlig sektor. Dette reduserer behovet for kompetanseheving på området, men kan samtidig føre til at virksomhetene antar at ansatte forstår innholdet i SRS-ene og den periodiserte regnskapsinformasjonen. Dersom denne forståelsen ikke er til stede, er det fare for at de ansatte ikke ser sammenhengen mellom mål og handling, og dermed ikke bruker periodiserte nøkkeltall slik ledelsen har tenkt. Å forstå denne sammenhengen er ifølge Simons (2000) avgjørende for å lykkes med å bruke diagnostiske styringssystemer effektivt. Respondenter fra begge casevirksomhetene uttaler at innføringen av SRS har gjort det enklere å se sammenhengene mellom hvilke mål virksomheten har satt, og hva de er nødt til å gjøre for å nå disse målene. De ansatte opplever de periodiserte tallene som mer forståelige, gjennom at målsettinger er mer konkrete og tallfestede. At ansatte har tilstrekkelig kompetanse til å forstå bruk av periodiserte nøkkeltall som mål, bidrar dermed til at virksomhetene klarer å ha fokus på de to første av fem områder Simons (2000) fremhever.

I forlengelsen av diskusjonen rundt periodiserte nøkkeltall, beskriver særlig DSB bruken av opprettholdelsesgrad og avskrivningsandeler i forbindelse med oppfølgingen av anleggsmidler. Dette baserer seg på regnskapsinformasjon etter SRS 17, og brukes blant annet til å formidle behov for nye, større anskaffelser til ledelsen. Respondentene forteller at dette er informasjon ledelsen forstår, og styrker argumentene økonomiseksjonen presenterer. Opprettholdelsesgrad

og avskrivningsandeler brukes av DSB som finansiell kontroll i drifts- og målingsfasen. Dette fordi regnskapsinformasjonen danner grunnlaget for å si noe om ressursbruken. Videre er arbeidet med å sikre at ansatte har den nødvendige kompetansen en del av virksomhetens prestasjonskontroll (Anthony & Young, 2003). I DSB sitt tilfelle har ledelsen tilstrekkelig kompetanse til å bruke de periodiserte nøkkeltallene, blant annet til å planlegge nye investeringer. Young (2012) forteller at større anskaffelser er en del av virksomhetens strategiske planlegging. Koblingene mellom drift og måling, rapportering og evaluering og den strategiske planleggingen styrkes dermed av at det periodiserte regnskapet benyttes i styringen og at ledelsen har kompetanse til å bruke informasjonen et regnskap etter SRS gir. Dette til tross for utfordringene knyttet til opplæring i to ulike føringsprinsipper i andre deler av styringen.

## 6 Konklusjon og avslutning

Formålet med denne studien har vært å undersøke hvordan innføringen av statlige regnskapsstandarder (SRS) har påvirket den interne styringen i mellomstore statlige virksomheter. Det er utformet to forskningsspørsmål, hvor det første handler om bruk av regnskapsinformasjon som styringsinformasjon, mens det andre handler om styringsmessige utfordringer etter implementeringen. Sammen bidrar disse til å besvare oppgavens problemstilling: *Hvordan har innføringen av SRS påvirket den interne styringen i mellomstore statlige virksomheter?* I dette kapitlet sammenfatter vi våre funn i en konklusjon for å gi svar på problemstillingen. Videre drøftes studiens bidrag og implikasjoner. Avslutningsvis påpekes noen av studiens begrensninger, og det gis forslag til videre forskning.

### 6.1 Konklusjon

I studien er et av hovedfunnene at innføringen av SRS gir tydeligere styringsinformasjon gjennom ny og mer omfattende regnskapsinformasjon. Det periodiserte regnskapet gir virksomhetene mulighet til å synliggjøre kostnader på en mer detaljert måte enn tidligere, blant annet gjennom periodisering av kostnader til eksempelvis husleie og strøm. Investeringsstunge virksomheter som DSB får i tillegg ny styringsinformasjon gjennom balanseføring og avskrivning av anleggsmidler. Synliggjøringen av kostnader fremfor utgifter muliggjør videre sammenligning mot historiske tall og forenkler arbeidet mot fremtidige målsettinger. Dette er i tråd med tilrådingen fra DFØ, hvor det konstateres at innføringen av SRS legger til rette for mer effektiv ressursbruk. Implementeringen av det periodiserte regnskapet fører videre til at også budsjettet periodiseres. Årsaken er at budsjettet brukes aktivt i den interne styringen, og derfor må ses i sammenheng med regnskapet. Likevel finner vi at det periodiserte regnskapet og budsjettet i liten grad brukes i den strategiske planleggingen, noe som gir mindre helhetlig styring gjennom dekoblinger i styringssirkelen (Anthony & Young, 2003). Styringsinformasjonen SRS gir, brukes først og fremst til å identifisere avvik i driften og til å rapportere periodiserte regnskapstall til ledelsen. På den måten brukes styringsinformasjonen hovedsakelig diagnostisk (Simons, 1995a, 1995b, 2000). Likevel ser vi også at bruken er interaktiv i tilfeller hvor det oppstår diskusjoner på tvers av nivåer i virksomhetene rundt strategiske usikkerheter som følge av avvikene.

Til tross for at virksomhetene får ny styringsinformasjon gjennom det periodiserte regnskapet, er det utfordrende å forholde seg til to ulike føringsprinsipper samtidig. Bevilgningene virksomhetene mottar og den eksterne rapporteringen til statsregnskapet er fremdeles basert på kontantprinsippet, noe som gjør at virksomhetene må følge opp to separate regnskap gjennom året. Dette påvirker igjen hvordan virksomhetene benytter det periodiserte regnskapet i styringen. Det oppstår dekoblinger mellom budsjettarbeidet, driften og rapporteringen mot slutten av året, fordi kontantregnskapet da anvendes i større grad enn det periodiserte regnskapet. I tillegg baserer bevilgningene seg på ettårsprinsippet, noe som hemmer virksomhetenes evne til langsiktig planlegging. Selv om et av argumentene for å innføre SRS er mer langsiktig økonomisk tenkning, fører altså de ettårige bevilgningene til kortsiktighet i styringen.

Til slutt finner vi at bruk av to føringsprinsipper i styringen gir kompetanseutfordringer. Dette henger tett sammen med de to andre hovedfunnene, fordi forståelsen påvirker bruken av styringsinformasjonen, samtidig som kompetansebehovet tydeliggjør de styringsmessige utfordringene med to regnskapsprinsipper. Når de ansatte har tilstrekkelig kompetanse om periodisert regnskapsinformasjon, brukes diagnostiske styringssystemer effektivt i virksomhetene (Simons, 2000). Dette er fordi regnskapsinformasjonen oppleves som mer forståelig, og kan brukes som styringsinformasjon blant annet gjennom å avdekke avvik og sammenligne periodiserte nøkkeltall med fastsatte mål. Utfordringene handler i stor grad om at virksomhetene må sikre at de ansatte har kompetanse om både periodiseringsprinsippet og kontantprinsippet, samt sammenhengen mellom disse. Kompetansebehovet blir gjennomgående i hele styringssirkelen, og nødvendig for å knytte de ulike delene sammen. Vi ser imidlertid en avveining som gjør dette utfordrende. På den ene siden ønsker virksomhetene å styre basert på det periodiserte regnskapet, mens de på den andre siden må bruke tid og ressurser på å lære opp ansatte i kontantprinsippet. Målet om å styre etter SRS er med andre ord i konflikt med behovet for opplæring i kontantprinsippet, noe som svekker koblingene i styringen.

## **6.2 Bidrag og implikasjoner**

Som nevnt i kapittel 2.2 er det i litteraturen om innføringen av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor lagt stor vekt på implementeringen på landsnivå eller på de øverste nivåene av offentlig forvaltning. Vår studie går nærmere inn på lavere nivåer ved å se på hvordan

innføringen av SRS påvirker virksomhetsstyringen i mellomstore statlige virksomheter. På den måten er studien et bidrag i diskusjonen rundt innføringen av periodiseringsprinsippet i det offentlige, særlig i en nordisk setting. Samtidig retter studien fokuset mot virksomhetsspesifikke konsekvenser, noe store deler av litteraturen ikke er like fylldig på.

Med tanke på at SRS nå er gjort obligatorisk, vil denne studien være nyttig for å gi virksomhetene som skal over på nytt føringsprinsipp de kommende årene et innblikk i hvordan styringsinformasjon etter SRS kan brukes. Dessuten synliggjør studien mulige utfordringer virksomhetene kan møte på i tiden etter overgangen, som for eksempel utfordringene knyttet til bruk av både kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet i styringen. Studien kan gjøre virksomhetene mer bevisste på utfordringene, noe som kan hjelpe i arbeidet med å håndtere disse.

Studien indikerer også at innføringen av det periodiserte regnskapet i virksomhetene gir mer presise tall å forholde seg til for de ansatte, noe som øker mulighetene for effektiv bruk av diagnostiske styringssystemer. SRS gir tydeligere styringsinformasjon blant annet gjennom mer detaljerte avviksanalyser. I tillegg til at disse kan effektivisere den diagnostiske bruken av regnskapsinformasjon i virksomhetens styringssystemer, kan de danne grunnlaget for mer interaktiv styring. Dette skjer gjennom diskusjoner rundt vesentlige avvik som kan endre ledelsens syn på hva som er viktige strategiske områder for virksomheten fremover. Hvis virksomheter som skal innføre SRS i tiden fremover jobber aktivt med kompetansebygging, åpner det for mer interaktiv styring.

Studier om innføringen av periodiseringsprinsippet i offentlig sektor er en del av en større debatt om reformprosesser som tar sikte på å forbedre offentlig forvaltning og øke transparens i offentlige virksomheter. Ved å undersøke hvordan periodiseringsmodellen anvendes i statlige virksomheter, og hva som begrenser bruken av denne, er studien et bidrag til debatten. Våre funn bekrefter blant annet at kontantprinsippet fortsatt spiller en sentral rolle i den offentlige økonomistyringen, og dette understreker at reformer i offentlig sektor er tidkrevende prosesser. Det tar lang tid å kvitte seg fullstendig med kontantprinsippet, og bruttobudsjetterte virksomheter må derfor fortsette å forholde seg til dette frem til SRS er implementert i alle statlige virksomheter, og sannsynligvis en god stund etter det også.

### 6.3 Studiens begrensninger og forslag til videre forskning

Ettersom vår studie er avgrenset til mellomstore statlige virksomheter, fanger vi ikke opp hvordan regnskapsinformasjon brukes i styringen i små eller store virksomheter. Som DFØ også er inne på, kan det tenkes at nytten av SRS varierer for virksomheter av ulik størrelse. Det kan derfor være aktuelt å gjennomføre lignende studier på små eller store statlige virksomheter, for å se hvordan de bruker periodisert regnskapsinformasjon i styringen, og hvilke utfordringer som oppstår. Finner man for eksempel de samme dekoblingene i styringssirkelen hos store statlige virksomheter? En komparativ studie av virksomheter av ulike størrelser kan videre gi økt forståelse for hvordan bruken av SRS varierer i statsforvaltningen, og ytterligere empiri om innføringen av periodiseringsprinsippet i Norge. Siden denne studien er begrenset til to casevirksomheter og åtte dybdeintervju med ansatte i disse virksomhetene, kan det i tillegg være relevant å undersøke flere mellomstore virksomheter. Dette kan gi flere bidrag i diskusjonen rundt hvordan innføringen av SRS påvirker den interne styringen i statlige virksomheter, og samtidig forsterke den eksterne validiteten til vår studie.

Motivasjonen for denne studien har i stor grad tatt utgangspunkt i at SRS nå er gjort obligatorisk for samtlige bruttobudsjetterte virksomheter i Norge. Ved utgangen av 2022 gjenstod over 100 statlige virksomheter (DFØ, 2023h). At det ikke lengre er frivillig å føre etter SRS har trolig konsekvenser for hvordan standardene kommer til å bli brukt i den interne styringen i de ordinære forvaltningsorganene. Av den grunn bør det gjennomføres studier på disse virksomhetene i årene fremover for å belyse hvordan de velger å ta i bruk SRS i styringen. Her kan eksempelvis komparative studier gjøres mot virksomheter som frivillig har implementert periodiseringsprinsippet. Slik kan man undersøke om det er store forskjeller i ansattes holdninger til periodisert regnskap og bruken av periodisert regnskapsinformasjon, basert på om overgangen var tvunget eller frivillig.

Avslutningsvis kan det være interessant å gjennomføre egne studier av dialogen mellom departement og underliggende virksomheter som en del av etatsstyringen. Vi fant blant annet at kommunikasjonen mellom virksomhetene og departementene preges av et stort fokus på bevilgningskontroll, som i liten grad tar utgangspunkt i det periodiserte regnskapet. Dette bør undersøkes nærmere for å kartlegge hvorvidt etatsstyringen bidrar til å svekke bruken av de statlige regnskapsstandardene i den interne styringen. Videre kan slike studier gi verdifull informasjon om hvordan dialogen mellom departement og underliggende virksomheter kan forbedres for å sikre en smidig og vellykket implementering av SRS. Dette er spesielt viktig når



man tar i betraktning at implementeringsprosessen kan ha store konsekvenser for statlige virksomheter og Regjeringens langsiktige mål om mer effektiv bruk av fellesskapets midler.

## Referanseliste

- Adhikari, P. & Garseth-Nesbakk, L. (2008). Periodiseringsprinsippet i Offentlig Sektor. *Revisjon og regnskap*, (5), 23-27.
- Andreassen, M. (2017). Økonomistyring i fremtidens offentlige sektor. *Praktisk økonomi & finans*, 33(1), 86-96. <https://doi.org/10.18261/issn.1504-2871-2017-01-07>
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems : a framework for analysis*. Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N. & Young, D. W. (2003). *Management control in nonprofit organizations* (7. utg.). McGraw-Hill/Irwin.
- Askim, J., Bjurstrøm, K. H. & Kjærvik, J. (2019). Quasi-contractual ministerial steering of state agencies: Its intensity, modes, and how agency characteristics matter. *International Public Management Journal*, 22(3), 470-498.
- Bell, E., Bryman, A. & Harley, B. (2019). *Business research methods* (5. utg.). Oxford University Press.
- Bevilgningsreglementet. (2005). *Bevilgningsreglementet* (FOR-2005-05-26-876). Stortinget. <https://lovdata.no/dokument/STV/forskrift/2005-05-26-876>
- Bjørnenak, T., Nyland, K., Magnussen, J. & Pettersen, I. J. (2008). *Økonomi og helse* (2. utg.). Cappelen akademisk forlag.
- Brandsås, H. (2015). Offentlig sektor: Ny europeisk regnskapsstandard - EPSAS. *Revisjon og regnskap*, 7(1), 46-49.
- Broadbent, J. (1992). Change in organisations: a case study of the use of accounting information in the NHS. *The British Accounting Review*, 24(4), 343-367.
- Bromwich, M. & Lapsley, I. (1997). Decentralisation and management accounting in central government: recycling old ideas? *Financial Accountability & Management*, 13(2), 181-201.
- Busch, T. & Vanebo, J. O. (2021). *Økonomistyring i det offentlige* (5. utg.). Universitetsforlaget.
- Carlin, T. M. (2005). Debating the impact of accrual accounting and reporting in the public sector. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 309-336.
- DFØ. (2019). *Tilråding til Finansdepartementets fornyede vurdering av obligatorisk periodisering*. Finansdepartementet.

- DFØ. (2023a). *Begrepsoversikt*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 2. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/statlig-regnskap/veileder-om-bruk-og-nytte-av-periodisert-regnskapsinformasjon-i-styringen/8-begrepsoversikt>
- DFØ. (2023b). *Effektiv ressursbruk*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 10. april 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/effektiv-ressursbruk>
- DFØ. (2023c). *Etatsstyring*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 2. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/etatsstyring>
- DFØ. (2023d). *Fra økonomiske data til styringsinformasjon*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 2. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/fra-okonomiske-data-til-styringsinformasjon>
- DFØ. (2023e). *Innføring av obligatorisk SRS*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 2. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/statlig-regnskap/statlige-regnskapsstandarder-srs/innforing-av-obligatorisk-srs>
- DFØ. (2023f). *Om DFØ*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 31. mars 2023 fra <https://dfo.no/nn/om-dfo>
- DFØ. (2023g). *Om statsregnskapet*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 1. april 2023 fra <https://statsregnskapet.dfo.no/om-statsregnskapet>
- DFØ. (2023h). *Oversikt over hvilke regnskapsprinsipper statlige virksomheter bruker*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 10. mars 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/statlig-regnskap/statlige-regnskapsstandarder-srs/oversikt-over-hvilke-regnskapsprinsipper-statlige-virksomheter-bruker>
- DFØ. (2023i). *Planlegge og budsjettere*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 8. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/etats-og-virksomhetsstyring/fra-okonomiske-data-til-styringsinformasjon/bruk-av-okonomiske-data-i-virksomhetsstyringen/planlegge-og-budsjettere>
- DFØ. (2023j). *Statsregnskapet 2022*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 10. april 2023 fra <https://statsregnskapet.dfo.no/>
- DFØ. (2023k). *Veileder om bruk og nytte av periodisert regnskapsinformasjon i styringen*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 8. februar 2023 fra <https://dfo.no/fagomrader/statlig-regnskap/veileder-om-bruk-og-nytte-av-periodisert-regnskapsinformasjon-i-styringen>
- DSB. (2023a). *Ansvarsområder og roller*. Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap. Hentet 31. mars 2023 fra <https://www.dsb.no/menyartikler/om-dsb/ansvarsomrader-og-roller/>

- DSB. (2023b). *Om DSB*. Direktoratet for samfunnssikkerhet og beredskap. Hentet 31. mars 2023 fra <https://www.dsb.no/menyartikler/om-dsb/>
- Ellwood, S. & Newberry, S. (2007). Public sector accrual accounting: institutionalising neo-liberal principles? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 549-573.
- Fallan, L. & Pettersen, I. J. (2010). Mål og mening. *Praktisk økonomi og finans, 1-2010*, 100-111.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management accounting research*, 20(4), 263-282. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Finansdepartementet. (2019). *Ny vurdering av om statlige regnskapsstandarder (SRS) bør gjøres obligatorisk for statlige virksomheter*. Finansdepartementet.
- Finansdepartementet. (2021). *Prop. 1 S (2021-2022) for budsjettåret 2022. Statsbudsjettet*. Finansdepartementet. Hentet 2. februar 2023 fra <https://www.regjeringen.no/contentassets/2b684e11ef3f4ca79709f4852282c198/no/pdfs/prp202120220001gulddpdfs.pdf#page=95>
- Finansdepartementet. (2022). *Bruk av de statlige regnskapsstandardene (SRS) i virksomhetsregnskapet (R-114)*. Finansdepartementet. [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faster\\_114\\_2022.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faster_114_2022.pdf)
- Fiskeridirektoratet. (2022a). *Organisering*. Fiskeridirektoratet. Hentet 31. mars 2023 fra <https://www.fiskeridir.no/Om-oss/Organisering>
- Fiskeridirektoratet. (2022b). *Samfunnsoppdrag. strategi og satsingar*. Fiskeridirektoratet. Hentet 31. mars 2023 fra <https://www.fiskeridir.no/Om-oss/Strategi-og-satsinger>
- Fiskeridirektoratet. (2023). *Satsingar*. Fiskeridirektoratet. Hentet 2. april 2023 fra <https://www.fiskeridir.no/Om-oss/Strategi-og-satsinger/Samfunnsoppdrag-og-satsinger>
- Funnell, W. & Cooper, K. (1998). *Public sector accounting and accountability in Australia*. UNSW Press.
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public administration*, 69(1), 3-19.
- Hood, C. (1995). The “new public management” in the 1980s: Variations on a theme. *Accounting, organizations and society*, 20(2-3), 93-109.
- Jacobsen, D. I. (2022). *Hvordan gjennomføre undersøkelser? : innføring i samfunnsvitenskapelig metode (4. utg.)*. Cappelen Damm akademisk.

- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2020). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag* (4. utg.). Abstrakt forlag.
- Justesen, L. & Mik-Meyer, N. (2010). *Kvalitative metoder i organisations- og ledelsesstudier*. Hans Reitzel.
- Lapsley, I., Mussari, R. & Paulsson, G. (2009). On the adoption of accrual accounting in the public sector: a self-evident and problematic reform.
- Malterud, K. (2017). *Kvalitative forskningsmetoder for medisin og helsefag* (4. utg.). Universitetsforlaget.
- Meld. St. 14 (2020–2021). *Perspektivmeldingen 2021*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/91bdfca9231d45408e8107a703fee790/no/pdfs/stm202020210014000dddpdfs.pdf>
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. & Mauland, H. (2010). *Regnskap og budsjett i staten : en innføring*. Cappelen akademisk forlag.
- Monsen, N. (2002). The case for cameral accounting. *Financial Accountability & Management*, 18(1), 39-72.
- Moretti, D. (2016). Accrual practices and reform experiences in OECD countries. Results of the 2016 OECD Accruals Survey. *OECD Journal on Budgeting*, 16(1), 9-28.
- Newberry, S. & Pallot, J. (2004). Freedom or coercion?: NPM incentives in New Zealand central government departments. *Management accounting research*, 15(3), 247-266.
- Newberry, S. & Pallot, J. (2005). A wolf in sheep's clothing? Wider consequences of the financial management system of the New Zealand central government. *Financial Accountability & Management*, 21(3), 263-277.
- NHO. (u.å.). *Offentlig sektor for bedriftene*. Næringslivets Hovedorganisasjon. Hentet 10. april 2023 fra <https://www.nho.no/tema/offentlig-sektor-og-naeringslivet/artikler/offentlig-sektor-for-bedriftene/>
- NOU 2003:6. (2003). *Hva koster det?* Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2003-06/id118580/>
- NOU 2015:14. (2015). *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring — Budsjett og regnskap i staten*. Finansdepartementet. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/nou-2015-14/id2464978/>
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Abstrakt forlag.
- Nyeng, F. (2017). *Hva annet er også sant? : en innføring i vitenskapsfilosofi*. Fagbokforlaget.
- Nyland, K. & Pettersen, I. J. (2018). *Penger og helse : fra enkel til kompleks styring i helsesektoren*. Fagbokforlaget.

- Nyland, K. & Østergren, K. (2008). *Økonomisk styring i helseforetak: Avdelingslederens holdning til økonomiansvar* (SNF-rapport nr. 06/08). Norges Handelshøyskole.  
[https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/164973/R06\\_08.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://openaccess.nhh.no/nhh-xmlui/bitstream/handle/11250/164973/R06_08.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- OECD. (2002). *Accrual Accounting and Budgeting: Key Issues and Recent Developments*. Paris: PUMA/SBO.
- OECD. (2017). *Accrual practices and reform experiences in OECD countries*. OECD publishing.
- Paulsson, G. (2006). Accrual accounting in the public sector: experiences from the central government in Sweden. *Financial Accountability & Management*, 22(1), 47-62.
- Riksrevisjonen. (2021). *Riksrevisjonens årlige rapport om revisjon – fra statsbudsjett til statsregnskap 2020*. Riksrevisjonen.  
<https://www.riksrevisjonen.no/globalassets/rapporter/no-2021-2022/oppdatert-dok-1-2021-2022.pdf>
- Ringdal, K. (2018). *Enhet og mangfold : samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode* (4. utg.). Fagbokforlaget.
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, organizations and society*, 15(1), 127-143.  
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90018-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90018-P)
- Simons, R. (1995a). Control in an age of empowerment. *Harvard business review*, 73(2), 80-88.
- Simons, R. (1995b). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Harvard Business School Press.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy : text & cases*. Prentice Hall.
- Skjervheim, H. (1996). *Deltakar og tilskodar og andre essays*. Aschehoug.
- Sletnes, K. B. (2023). *Positivism*. Hentet 26. mars fra <https://snl.no/positivisme>
- Standish, P. (1968). Financial Accounting and Reporting in the Australian Post Office. *Government Accounting in Australia (Cheshire, Melbourne)*, 110-128.
- Statistisk sentralbyrå. (2020). *Sysselsetting*. Statistisk sentralbyrå. Hentet 10. april 2023 fra <https://www.ssb.no/statbank/table/13122/tableViewLayout1/>
- Ståhlberg, K. & Klausen, K. K. (1998). *New public management i Norden : nye organisations- og ledelsesformer i den decentrale velfærdsstat*. Odense Universitetsforlag.

- Syvertsen, K. H. (2015). Periodisert regnskap for statlige virksomheter - en overordnet innføring. *Praktisk økonomi & finans*, 31(4), 289-298.  
<https://doi.org/10.18261/ISSN1504-2871-2015-04-07>
- ter Bogt, H. J. & Van Helden, G. J. (2000). Accounting change in Dutch government: exploring the gap between expectations and realizations. *Management accounting research*, 11(2), 263-279.
- Thagaard, T. (2009). *Systematikk og innlevelse : en innføring i kvalitativ metode* (3. utg.). Fagbokforlaget.
- Tjora, A. H. (2021). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (4. utg.). Gyldendal.
- Yin, R. K. (2014). *Case study research : design and methods* (5. utg.). SAGE.
- Young, D. W. (2012). *Management control in nonprofit organizations* (9. utg.). Crimson Press.

# Vedlegg

## Vedlegg 1 – Intervjuguide DSB og Fiskeridirektoratet

### Introduksjon

- Si velkommen og takke respondenten for at vedkommende ønsker å delta.
- Informere om at studien er meldt inn til NSD (Norsk senter for forskningsdata) og at den er godkjent.
- Spørre om tillatelse til å ta lydopptak, informere om at lydklippet slettes etter innlevering 25.05.2023.
- Kort introduksjon av oss selv.
- Forklare formålet med studien.

### Innledende spørsmål

1. Kan du begynne med å presentere deg selv kort?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 1:*

- a. Hva er dine viktigste arbeidsoppgaver?
- b. Hvor lenge har du jobbet i nåværende virksomhet?
- c. Hva er din utdanningsbakgrunn?
- d. Hvilken jobberfaring har du fra tidligere?

### Generelt om økonomisk styring og periodisert regnskap

2. Hva legger du i begrepet økonomistyring?
3. Hva er ditt forhold til periodisert regnskap?
4. Hva mener du er det periodiserte regnskapets viktigste funksjon i din virksomhet?
5. Hvilken rolle har du hatt i arbeidet med SRS?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 5:*

- a. Hvor godt kjenner du til de statlige regnskapsstandardene (SRS)?



## **Planlegging og budsjettarbeid**

6. Hvordan foregår budsjettprosessen i din virksomhet? (For eksempel fra dere mottar statsbudsjettet til de endelige avdelingsspesifikke budsjettene er klare)

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 6:*

- a. Har du budsjettansvar?
- b. Hvor detaljert budsjetterer dere?

7. Hvor nyttig mener du at det periodiserte regnskapet er i utarbeidelsen av budsjettet?

8. Et periodisert regnskap og budsjett åpner for mer langsiktig planlegging. Samtidig tar statsbudsjettet utgangspunkt i ett år om gangen. Har dere opplevd noen utfordringer knyttet til langsiktig planlegging på grunn av dette, i så fall hvilke?

9. Hvordan bruker dere det periodiserte regnskapet i arbeidet med virksomhetens strategi?

10. Hvordan kommuniseres strategien ut i virksomheten?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 10:*

- a. I hvilken grad involveres de ansatte i arbeidet med strategien?

## **Drift og måling**

11. Som bruttobudsjettert virksomhet er dere nødt til å forholde dere til et kontantregnskap og et periodisert regnskap. Har dere opplevd noen utfordringer med dette, i så fall hvilke?

12. Hvordan brukes regnskapet til oppfølging av virksomhetens aktiviteter?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 12:*

- a. Hvem deltar i oppfølgingen av aktivitetene?

## **Rapportering og evaluering**

13. Hvordan mener du et regnskap etter SRS bidrar til å evaluere virksomhetens ressursbruk?

14. Hvordan benyttes det periodiserte regnskapet til å evaluere virksomhetens måloppnåelse?

15. Hvordan brukes regnskapsinformasjon til å foreta endringer i virksomheten?

16. Hvordan samarbeider du om regnskapsoppfølging med ledere på tvers av nivåer i virksomheten?

17. Hvem rapporterer dere det periodiserte regnskapet til?

18. Hvilke personer i virksomheten tenker du har mest bruk for regnskapsinformasjon etter SRS? (Eksempelvis økonomileder, direktører, ledergruppen)

### **Innføringen av SRS i virksomheten**

19. Hva opplever du som de største fordelene ved å ha gått over til SRS?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 19:*

a. Hvilke deler av regnskapet har dere mest nytte av etter å ha gått over til SRS?

20. Hva mener du er de mest sentrale utfordringene ved å benytte SRS i virksomhetsstyringen?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 20:*

a. Hvordan har dere jobbet med kompetansebygging internt for å skape forståelse for periodisert regnskap?

b. Opplevde dere motstand fra ansatte ved overgangen til nytt føringsprinsipp?

### **Avslutning**

21. Har du noen tips til de som skal innføre SRS i tiden fremover, basert på dine erfaringer?

22. Er det noe annet du vil tilføye før vi avslutter?

- Takke respondenten for deltakelse.
- Spørre om videre kontakt ved behov.
- Fortelle kort om gangen videre.

## Vedlegg 2 – Intervjuguide DFØ

### Introduksjon

- Si velkommen og takke respondenten for at vedkommende ønsker å delta.
- Informere om at studien er meldt inn til NSD (Norsk senter for forskningsdata) og at den er godkjent.
- Spørre om tillatelse til å ta lydopptak, informere om at lydklippet slettes etter innlevering 25.05.2023.
- Kort introduksjon av oss selv.
- Forklare formålet med studien.

### Innledende spørsmål

1. Kan du begynne med å presentere deg selv kort?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 1:*

- a. Hva innebærer din stilling i DFØ?
- b. Hva er din rolle i forbindelse med SRS?

2. Har du gjort deg opp noen tanker om den foreløpige problemstillingen vår og de tilhørende forskningsspørsmålene?

- a. Er det andre problemstillinger eller vinklinger som kan være interessante?

### Generelt om SRS

3. På DFØ sine nettsider begrunnes anbefalingen om å gjøre SRS obligatorisk med at «kostnadene ved å føre og utarbeide et regnskap etter SRS er redusert og nytten økt».

- a. Hva legger dere i at nytten har økt?
- b. På hvilke måter har kostnadene blitt lavere?
- c. Gjelder dette både for små, mellomstore og store virksomheter?

### Forskningsspørsmål 1 – Styringsinformasjon

*I tilknytning til de to forskningsspørsmålene våre har vi noen spørsmål om hva DFØ tenker vil påvirke virksomhetene som går over på SRS. Her er vi ute etter deres forventninger, og vi ønsker å bruke dette for å få en bedre forståelse før vi gjennomfører intervjuene med casevirksomhetene.*

4. Hvordan mener du styringsinformasjonen endrer seg etter overgangen til SRS?
5. Hvordan ser du for deg at informasjon etter SRS kan brukes av virksomheten ...
  - a. ... til overordnet strategisk planlegging?
  - b. ... i arbeidet med budsjettering?
  - c. ... i løpende drift?
  - d. ... til evaluering av gjennomførte aktiviteter?
6. Hvordan kan et regnskap etter SRS bidra til mer effektiv ressursbruk for mellomstore virksomheter?
7. Hvilke personer i virksomhetene tenker du har mest bruk for et regnskap etter SRS? (Eksempelvis økonomileder, direktører, ledergruppen)

### **Forskningsspørsmål 2 – utfordringer**

8. Hva tror du er de mest sentrale utfordringene virksomhetene vil møte ved overgangen til SRS?

*Ved lite utfyllende svar på spørsmål 8:*

- a. Hva tenker du om utfordringer i implementeringsfasen?
  - b. Hva tenker du om utfordringer ved å ta i bruk SRS i den interne styringen etter implementeringen?
9. Hvordan tror du utfordringene vil variere mellom små, mellomstore og store virksomheter?
  10. Hvilke tilbakemeldinger har dere fått fra statlige virksomheter om utfordringer de har møtt i etterkant av overgangen til SRS?
    - a. Hvordan har dere jobbet med å finne løsninger på disse utfordringene for fremtidige brukere av SRS?

### **Avslutning**

11. Har du noen forslag til spørsmål det kan være nyttig å stille i våre intervju med casevirksomhetene?
12. Er det noe annet du vil tilføye før vi avslutter?
  - Takke respondenten for deltakelse.
  - Spørre om videre kontakt ved behov.
  - Fortelle kort om gangen videre.

