

Karoline Torsnes

Nølende implementering av periodisert regnskapsprinsipp i statlige virksomheter

En studie av konflikt og tvetydighet

Masteroppgave i Styring og ledelse

Høgskolen i Oslo og Akershus, Fakultet for samfunnsfag

Oslo, 4. Mai 2017

Forord

Inspirasjon for temaet er hentet fra min arbeidserfaring innenfor virksomhetsstyring. Hver dag ser jeg hvor viktig tilgang på riktig informasjon er for å legge til rette for gode beslutninger og prosesser. Det har vært både krevende og spennende å skrive denne oppgaven ved siden av full jobb. Hadde jeg visst hva jeg bega meg ut på er det ikke sikkert jeg hadde gjort det, men nå som det er gjennomført er jeg veldig glad for at jeg hoppet i det.

Takk til min veileder, Kristoffer Kolltveit, som hver gang jeg sto fast kom med raske og gode tilbakemeldinger jeg kunne jobbe videre med. Jeg vil også sende en stor takk til Marie Viken, for å sette meg i kontakt med informanter, og som med sin innsikt i prosessen har gitt meg trygghet på at jeg er inne på noe. Jeg vil også takke informantene i Finansdepartementet og Direktorat for økonomistyring som tok seg tid til å svare på mine spørsmål. Intervjuene var spennende og ga meg mye nyttig informasjon.

Jeg vil også takke min arbeidsgiver i Folkehelseinstituttet for fleksibilitet, og familie og venner for støtte og hjelp underveis. Takk til Berit, Hege og Pappa som tro til med gjennomlesning på tampen. Og en ekstra stor takk til Jo, uten din tålmodighet og oppmuntring hadde ikke dette vært mulig å gjennomføre!

Oslo, 4. mai 2017

Karoline Torsnes

Sammendrag

I fordelingen av statlige midler er det behov for et godt beslutningsgrunnlag for å sikre at midlene disponeres på best mulig måte. Hvilket regnskapsprinsipp statlige virksomheter benytter er avgjørende for hva slags regnskapsinformasjon som kan hentes ut, og dermed for hvordan man kan vurdere om fordelingen av ressursene er hensiktsmessig.

Tema for oppgaven er prosessen med implementering av periodisert regnskapsprinsipp i statlige virksomheter som har pågått siden 2001. Det har vært tre beslutningspunkter i løpet av prosessen, i 2003, 2009 og i 2016. Gjennom dokumentanalyse og intervjuer har jeg undersøkt prosessen fra to sider; hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp frivillig i sine virksomhetsregnskaper, og hvorfor Finansdepartementet ikke har gjort periodisert prinsipp obligatorisk. Begge problemstillingene har jeg analysert ved hjelp av en modell innenfor implementeringsteori, utarbeidet av Richard E. Matland. Modellen baserer seg på å vurdere grad av konflikt og tvetydighet som er tilstede i en implementeringsprosess. Basert på en slik vurdering defineres et implementeringsperspektiv, som angir hvilken type implementeringsprosess vi står ovenfor. Hvert perspektiv har en tilhørende nøkkelfaktor, som ifølge Matland har avgjørende betydning for resultatet av den typen implementeringsprosess.

Analysen har avdekket at nivåene av konflikt og tvetydighet har endret seg i løpet av implementeringsprosessen. I tillegg er det ikke samme implementeringsperspektiv som er beskrivende for de to problemstillingene på to av beslutningspunktene. Analysen har også avdekket at fravær av relevant nøkkelfaktor ser ut til å ha påvirket både Finansdepartementets beslutning om å ikke gjøre periodisert prinsipp obligatorisk, og hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp.

Abstract

There is a need, in the allocation of governmental funding, for a proper decision basis to secure that the funding is used in the best possible way. Which accounting standard that is applied for governmental institutions is crucial for what kind of accounting information that can be taken out, hence for how you can assess if the allocation is adequate,

The theme for this assignment is the process of implementing of accrual accounting in governmental institutions that have been going on since 2001. There have been three decision points during the process, in 2003, 2009 and in 2016. Through analysis of documents and through interviews have I investigated the process from two sides; why few institutions have implemented periodic principle voluntarily in their financial accounts, and why Finansdepartementet has not made the periodic principle obligatory. Both problems to be addressed have been analyzed by using an implementation theory model, composed by Richard E. Matland. The model is based on the assessment of degree of conflict and ambiguity that are present in the implementation process. Based on the assessment an implementation perspective is defined that indicates what type of implementation process we are dealing with. Each perspective has an accompanying key factor that according to Matland has crucial significance for the result of that type of implementation process.

The analysis has revealed that the degree of conflict and ambiguity has changed during the implementation process. In addition, is it not the same implementation perspective that applies to the two problems on two of the decision points. The analysis has also revealed that absence of relevant key factor seems to have influenced both Finansdepartementet's decision to not making the periodic principle obligatory, and why so few institutions have implemented the periodic principle.

Innhold

Forord	I
Sammendrag.....	III
Abstract	V
1 Innledning.....	1
1.1 Tema og bakgrunn	1
1.2 Oppgavens problemstilling.....	4
1.3 Oppgavens disposisjon og avgrensninger.....	5
2 Teori	7
2.1 Implementeringsteori.....	8
2.1.1 Konflikt og tvetydighet i implementeringsprosesser	10
2.1.2 Fire implementeringsperspektiver og nøkkelfaktorer	11
3 Metode.....	16
3.1 Forskningsdesign	16
3.2 Datainnsamling	17
3.2.1 Dokumentanalyse	17
3.2.2 Intervjuer	18
3.3 Validitet og reliabilitet.....	19
4 Analyse.....	22
4.1 Beslutningspunkt 2003	23
4.1.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2003.....	23
4.1.2 En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2003	32
4.2 Beslutningspunkt 2009	35
4.2.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2009.....	35
4.2.2 En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2009	45
4.3 Beslutningspunkt 2016	47
4.3.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2016.....	47

4.3.2	En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2016	54
4.4	Sammenligning av forventninger og funn	56
5	Avslutning og konklusjon	58
5.1	Oppsummering og svar på problemstillingene	58
5.2	Oppgavens begrensninger.....	60
5.3	Behov for videre forskning.....	60
6	Litteraturliste	62
	Vedlegg 1 – Intervjuguide.....	66
	Vedlegg 2 – Oversikt over informanter.....	67

Figurliste

Figur 1 Tidslinje (St.prp. nr. 1 (2001-2002), St.prp. nr. 1 (2002-2003), St.prp. nr. 1 (2003-2004), (St.prp. nr. 1 2006-2007), Prop. 1 S (2009-2010), Prop 1 S (2016-2017)).....	3
Figur 2 Matlands konflikt- og tvetydighetsmatrise (Matland 1995)	11
Figur 3 Matlands konflikt- og tvetydighetsmatrise med nøkkelfaktorer (Matland 1995).....	11
Figur 4 Forventet kategorisering av problemstilling nr. 1	14
Figur 5 Forventet kategorisering av problemstilling nr. 2	15
Figur 6 Departementenes synspunkter i 2003	24
Figur 7 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2003	26
Figur 8 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2003	27
Figur 9 Oppsummering synspunkter i 2003	30
Figur 10 Kategorisering av implementeringen i 2003	31
Figur 11 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2003	35
Figur 12 Departementenes synspunkter i 2009	37
Figur 13 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2009	38
Figur 14 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2009	40
Figur 15 Oppsummering av synspunkter i 2009	43
Figur 16 Kategorisering av implementeringen i 2009	44
Figur 17 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2009	46
Figur 18 Departementenes synspunkter i 2016	48
Figur 19 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2016	50
Figur 20 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2016	51
Figur 21 Oppsummering synspunkter i 2016	53
Figur 22 Kategorisering av implementeringen i 2016	53
Figur 23 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2016	56
Figur 24 Oppsummering analyse av problemstilling nr. 1	57
Figur 25 Oppsummering analyse av problemstilling nr. 2	57

Tabelliste

Tabell 1 Oversikt over regnskapsprinsipper (DFØ. 2016).....	4
Tabell 2 Høringsinnspill 2003 (Regjeringen. 2003).....	23
Tabell 3 Høringsinnspill 2009 (Regjeringen. 2009).....	36
Tabell 4 Høringsinnspill 2016 (Regjeringen. 2015).....	48

1 Innledning

1.1 Tema og bakgrunn

Staten legger beslag på en vesentlig del av samfunnets ressurser. Det er stor samfunnsinteresse knyttet til hvordan midlene forvaltes, og det er stadig saker i media der det stilles spørsmålstegn ved om midlene utnyttes optimalt. I en statlig budsjettfordelingsprosess hvor ulike tiltak vurderes opp mot hverandre er det behov for et godt beslutningsgrunnlag for å sikre at midlene disponeres på best mulig måte (NOU 2015:14, 9). Hvilket regnskapsprinsipp statlige virksomheter benytter er avgjørende for hva slags regnskapsinformasjon som kan hentes ut, og dermed for hvordan man kan vurdere om ressursbruken er hensiktsmessig.

Krav til statlige virksomheters regnskap følger av bevilgningsreglementet og Finansdepartementets utfyllende bestemmelser. Tradisjonelt har kontantprinsippet vært det rådende regnskapsprinsippet i statlig sektor, både i Norge og internasjonalt. Kontantprinsippet innebærer at utgifter og inntekter regnskapsføres på innbetalings- eller utbetalingstidspunkt. Kontantprinsippet innebærer videre at oppstilling av balansen ikke gir en fullstendig oversikt over statens eiendeler og gjeld (NOU 2003:6, 168). Bruken av kontantprinsippet har sin bakgrunn i etterkrigstidens motkonjunkturpolitikk, der ønsket var å drive en aktiv finanspolitikk. Et argument for å holde fast ved kontantprinsippet er at det er enkelt å føre og kontrollerbart (NOU 2015:14, 51).

I staten har styringsfokus tradisjonelt vært rettet mot selve driften, og i mindre grad på de faktiske resultatene av denne. Innføring av mål- og resultatstyring som gjeldende styringsprinsipp i statlig forvaltning har ført til et brudd med denne tradisjonen og tankegangen (Johnsen 2007). Styringsprinsippet ble introdusert på slutten av 1980-tallet, og innebærer at det fastsettes mål, at resultater vurderes og sammenlignes med målene, og at informasjonen brukes til styring, kontroll og læring (SSØ 2010, 9). En mangel ved kontantprinsippet er at det kun gir informasjon om inn- og utbetalinger, ikke om forbruk av ressurser. Det gjør det umulig å vurdere faktisk ressursbruk opp mot resultater.

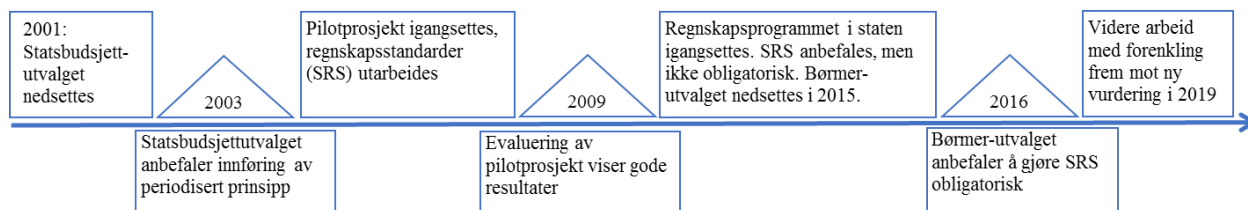
I den senere tid har stadig flere land erstattet bruk av kontantprinsippet i offentlig sektor med periodisert regnskapsprinsipp. Periodisert regnskapsprinsipp bygger på regelverket for privat

sektor, og ses på som et instrument som kan brukes til å oppnå effektivitet, produktivitet, transparens og ansvarlighet (Biondi og Soverchia 2014, 181, Lapsley mfl. 2009, 720). Denne utviklingen knyttes opp mot reformbølgen kjent som New Public Management (NPM), som kjennetegnes av at offentlige virksomheter verden over adopterer styringsvirkemidler fra privat sektor (Hood 1991, Hood 1995, Christensen og Lægneid 2007). I motsetning til kontantprinsippet innebærer periodiseringsprinsippet at man regnskapsfører kostnader og opptjente inntekter. Det gjør at et periodisert regnskap viser anslått forbruk av ressurser i det enkelte år, uavhengig av når betaling faktisk skjer. Regnskap ført etter periodisert prinsipp vil generelt gi bedre grunnlag for analyser av forholdet mellom ressursbruk og resultater (SSØ 2010, 38). Periodiseringsprinsippet innebærer også en systematisk og mer fullstendig oppstilling av eiendeler og forpliktelser i balansen. I tillegg blir kostnaden ved bruk av realkapital synliggjort i driftsregnskapet ved bruk av avskrivninger basert på eiendelens forventede økonomiske levetid (NOU 2015:14, 55 og 163).

Det er ulike oppfatninger om bruk av periodisert prinsipp i offentlig sektor, både i Norge og internasjonalt, og debatten pågår fortsatt. Kritikken handler i stor grad om at offentlig sektor skiller seg markant fra privat sektor, og at periodisert regnskap derfor ikke egner seg. Periodiseringsprinsippet kritiseres også for at det legger for stor vekt på subjektive vurderinger, og at det er komplisert å føre (Christiaens og Rommel 2008 og Guthrie 1998). Tilhengerne fokuserer på merinformasjonen et periodisert regnskap gir, og at det er eneste måten å måle den faktiske ressursbruken på, og ikke bare betalingsstrømmer (Haukås 2008, van der Hoek 2005). I dag er EU en stor pådriver for implementering av periodisert prinsipp, og har utarbeidet en plan for utvikling av egne regnskapsstandarder (European Public Sector Accounting Standards) og full implementering av disse på alle nivåer i offentlig forvaltning i sine medlemsland innen 2020 (Haukås 2014).

Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) gjennomfører årlige kartlegginger av bruk av periodisert regnskapsprinsipp i statsregnskapet blant sine medlemsland. I de siste undersøkelsene opplyser 25 av 38 OECD-land at de benytter periodisert prinsipp i statsregnskapet (NOU 2015:14, 58). OECD legger også frem landrapporter annethvert år, og i 2002 anbefalte organisasjonen at Norge gikk over til periodisert regnskapsprinsipp av hensyn til åpenhet (OECD. 2002). Hvis jeg ser til våre naboland har både Sverige og Danmark implementert periodisert prinsipp i både statsregnskapet og på virksomhetsnivå (NOU 2015:14, 58).

I Norge har vi foreløpig ikke implementert periodisert prinsipp i verken statsregnskap eller statsbudsjett. Som Figur 1 viser startet prosessen med å utrede eventuell implementering for over 15 år siden. Spørsmålet om implementering har vært opp til vurdering i 2003, 2009 og nå senest i 2016.



Figur 1 Tidslinje (St.prp. nr. 1 (2001-2002), St.prp. nr. 1 (2002-2003), St.prp. nr. 1 (2003-2004), (St.prp. nr. 1 2006-2007), Prop. 1 S (2009-2010), Prop 1 S (2016-2017)).

I 2001 ble Statsbudsjettutvalget nedsatt på bakgrunn av at kontantprinsippet ble vurdert til ikke å gi tilstrekkelig styringsinformasjon. I Gul bok 2002 (St.prp. nr. 1 (2001-2002), 86) står det: «*Dagens kontantprinsipp innebærer at budsjett og regnskaper gir mangelfull informasjon til å følge opp og vurdere effektiviteten i offentlig forvaltning*». I 2003 la Statsbudsjettutvalget frem sin rapport, med en klar anbefaling om å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk for alle statlige virksomheter (NOU 2003:6). Finansdepartementet fulgte opp med å opprette et pilotprosjekt for å utarbeide regnskapsstandarder etter periodisert prinsipp, i samarbeid med et utvalg av virksomheter. Utvikling av de statlige regnskapsstandardene bygger på regnskapsloven, som angir reglene for regnskapsføring i privat sektor, men med tilpasninger til statlige rammebetingelser der det har vært ansett for nødvendig (Direktorat for økonomistyring, 2017. *Statlige regnskapsstandarder*).

I 2006 ble første versjon av de statlige regnskapsstandardene tatt i bruk i pilotvirksomhetene. Etter en evaluering av pilotprosjektet ble de statlige regnskapsstandardene fastsatt som anbefalte, men ikke obligatoriske i 2010. Som en del av pilotprosjektet ble det også utarbeidet en kontoplan, med utgangspunkt i Norsk standard kontoplan. Kontoplanen har fått navnet Standard kontoplan, og er tilpasset statlige virksomheter og statens behov for aggregert regnskapsinformasjon (Finansdepartementet, 2016. Rundskriv R-102). I motsetning til regnskapsstandardene ble kontoplanen gjort obligatorisk for alle statlige virksomheter. I 2010 etablerte Finansdepartementet Regnskapsprogrammet, hvor Direktorat for økonomistyring fikk i oppdrag å legge til rette for implementering av den nye, obligatoriske kontoplanen, og

samtidig tilby veiledning og hjelp til virksomheter som ønsket å ta i bruk regnskapsstandardene.

I 2015 nedsatte Finansdepartementet nok et ekspertutvalg, Børmer-utvalget. Deres mandat var å vurdere ulike tiltak som kunne tenkes å forbedre Stortingets beslutningsgrunnlag, herunder en vurdering av å gjøre de statlige regnskapsstandardene obligatorisk for alle statlige virksomheter (NOU 2015:14). Da Børmer-utvalget la frem sin rapport, anbefalte også dette utvalget å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk. Høsten 2016 ble det gjennom Gul bok 2017 kjent at Finansdepartementet nok en gang vedtok å ikke gjøre periodisert prinsipp obligatorisk for alle statlige virksomheter. De statlige regnskapsstandardene er anbefalte, men fortsatt frivillige å benytte seg av. Direktorat for økonomistyring har fått i oppdrag å jobbe videre med forenkling og forbedring, og Finansdepartementet skal ta en ny vurdering av om standardene skal gjøres obligatorisk i løpet av de neste tre årene (Prop. 1 S (2016-2017), 103).

1.2 Oppgavens problemstilling

Tabell 1 viser at det i 2016 er 62 virksomheter som har tatt i bruk de statlige regnskapsstandardene basert på periodisert prinsipp. Det tilsvarer rundt 30 % av alle statlige virksomheter.

Tabell 1 Oversikt over regnskapsprinsipper (DFØ. 2016)

Type virksomhet	Antall virksomheter	Kontantprinsippet iht. økonomiregelverket	Periodiseringsprinsippet iht. SRS	Annet
Departement	16	15	1	0
Ordinært forvaltningsorgan	144	124	20	0
Forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	39	0	39	0
Forvaltningsbedrift	5	1	2	2
Sum	204	140	62	2
Prosentvis fordeling		69 %	30 %	1 %

Av disse er 41 forvaltningsorganer med særskilte fullmakter og forvaltningsbedrifter, som er pålagt å benytte de statlige regnskapsstandardene i sine virksomhetsregnskap på grunn av deres organisasjonsform. Det er bare 20 ordinære forvaltningsorganer og ett departement som frivillig har tatt standardene i bruk (Direktorat for økonomistyring, 2016. *Oversikt over regnskapsprinsipper*).

Helt fra Statsbudsjettutvalget la frem sin anbefaling har det gått frem at ikke alle virksomheter vil oppleve like stor grad av nytte ved å ta i bruk periodisert prinsipp. Størst nytte vil store

virksomheter som eier anleggsmidler eller som har inntekter fra annet enn bevilgning oppleve. For øvrige virksomheter er nytten hovedsakelig knyttet til en eventuell obligatorisk implementering som vil legge til rette for sammenligning mellom virksomheter. I Børnerutvalgets rapport presenteres det data som tilsier at virksomheter som burde oppleve gevinster av å ta i bruk periodisert prinsipp, ikke har implementert det (NOU 2015:14, 174-176). Det kan tyde på at den frivillige reformen ikke har virket helt til sin hensikt. På bakgrunn av dette ønsker jeg å gjennomføre en analyse av implementeringsprosessen for å forsøke å finne svar på spørsmålet:

Hvorfor har så mange virksomheter valgt ikke å implementere periodisert prinsipp i sine virksomhetsregnskaper?

Selv om periodisert prinsipp er omstridt i offentlig sektor, finner jeg det interessant at prosessen i Norge har kunnet pågå i så mange år, uten at man har fått en endelig avgjørelse. På tross av to tydelige, faglige anbefalinger har Finansdepartementet valgt ikke å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk. Jeg ønsker derfor å se nærmere på hva som ligger bak Finansdepartements beslutning, og besvare spørsmålet:

Hvorfor har Finansdepartementet valgt ikke å gjøre periodisert prinsipp etter de statlige regnskapsstandardene obligatorisk?

For å belyse problemstillingene har jeg gjennomført dokumentanalyser og intervjuer av relevante informanter i Finansdepartementet og Direktorat for økonomistyring.

1.3 Oppgavens disposisjon og avgrensninger

En beskrivelse av det teoretiske rammeverket samt mine forventninger til funn basert på teorien presenteres i kapittel to. I kapittel tre beskriver jeg oppgavens forskningsdesign, og en vurdering av validitet og reliabilitet knyttet til undersøkelsene analysen bygger på. Analysen er delt inn etter de tre beslutningspunktene hvor spørsmålet om implementering av periodisert prinsipp har vært oppe til vurdering, og er å finne i kapittel fire. Begge problemstillingene besvares under hvert beslutningspunkt. Kapittelet avsluttes med en sammenligning av funnene og forventningene jeg utledet i kapittel to. I kapittel fem oppsummerer jeg de viktigste funnene analysen har avdekket, og skisserer noen ideer det kunne være interessant å studere nærmere.

På grunn av oppgavens omfang har jeg vært nødt til å avgrense oppgaven og utelukke noen forhold, selv om disse også kan ha påvirket prosessen. Oppgaven handler om implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomhetsregnskaper, og jeg har ikke tatt stilling til spørsmålet om å etablere et konsolidert, periodisert statsregnskap, eller om periodisert prinsipp skal innføres for statsbudsjettet. Jeg går heller ikke inn på innholdet i de statlige regnskapsstandardene og valgene de bygger på. Av andre tiltak knyttet til økonomistyring som er implementert i perioden, er det kun innføring av Standard kontoplan som vil bli adressert. Jeg har ikke funnet rom til å inkludere forholdene rundt forvaltningsorganer med særskilte fullmakter og forvaltningsbedrifter og deres bruk av periodisert regnskap.

Direktorat for økonomistyring skiftet navn fra Senter for statlig økonomistyring i 2011. For enkelhets skyld vil jeg bruke Direktorat for økonomistyring gjennom hele oppgaven.

2 Teori

Det er flere teoriretninger som kan være relevante i en analyse av implementering av offentlige styringsformer. Jeg har gjort en vurdering av politikkkutformingsteori og implementeringsteori.

Implementering av en reform handler om gjennomføring av politiske beslutninger, som er kjernen i politikkkutformingsteori. Innenfor politikkkutformingsteori går det et skille mellom om en beslutningsprosess forstås i faser (Howlett, Ramesh og Perl, 1995) eller strømmer (Kingdon 1984, Zahariadis 2014). En faseforståelse er basert på at beslutningsprosesser forstås gjennom faste hendelsesforløp. I nyere tid har Michael Howlett (2011) utarbeidet en modell der politiske beslutninger deles inn i fem faser. I hver fase er det definert ulike styringsverktøy som aktørene kan benytte for å oppnå sine mål. Flerstrømsmodellene tar tak i at fasene ikke nødvendigvis er adskilte prosesser. En anerkjent bidragsyter innenfor denne tankegangen er Kingdon (1984), som mener delene av en prosess bør ses på som sosiale strømmer som flyter parallelt i et samfunn.

Det er flere retninger innenfor implementeringsteori, og et hovedskille går mellom å studere en implementeringsprosess ovenfra og ned eller nedenfra og opp. De første bidragsyterne innenfor implementeringsteori studerte reformer ovenfra og ned, som innebar at de fokuserte på effektene av implementering sett opp mot de opprinnelige målsettingene (Pressman og Wildavsky 1973, van Meter og van Horn 1975 og Mazamania og Sabatier 1981). Senere forskningsbidrag har lagt større vekt på hvordan de som faktisk setter vedtaket ut i livet har løst oppdraget, og ser på prosessen nedenfra og opp (Elmore, 1980 og Lipsky 1980). En tredje retning har deretter vokst fram, som enten kombinerer ulike elementer fra begge retningene, eller ser på hvordan retningene kan egne seg til å analysere ulike typer implementeringsprosesser (Hill og Hupe 2002, 43).

Jeg ser fordeler og ulemper med begge teoriretningene for å besvare mine problemstillinger. Den første problemstillingen handler om implementeringen av et vedtak basert på frivillighet, og hvorfor så få virksomheter har valgt å implementere periodisert prinsipp. Jeg anser implementeringsteori som best egnet til å besvare dette spørsmålet fordi jeg finner det mer relevant å undersøke resultatet av vedtaket, enn selve beslutningen.

Den andre problemstillingen omhandler spørsmålet om hvorfor Finansdepartementets beslutning er en frivillig ordning, og ikke obligatorisk implementering slik ekspertutvalgene har anbefalt. Her kan politikktutformingsteori være godt egnet, for eksempel til å undersøke hvordan aktører har tatt del i ulike faser, samspillet mellom dem, og bruk og effekt av styringsverktøy.

Det er ikke hensiktsmessig å benytte to ulike teoriretninger for å besvare en oppgave av dette omfanget. Etter en totalvurdering har jeg valgt å benytte meg av implementeringsteori. Det er ikke enighet innenfor implementeringsteorien hvordan en implementeringsprosess skal avgrenses (Kjellberg og Reitan 1995, 132). Veien frem til vedtaket blir av mange bidragsyttere sett på som like viktig som det faktiske vedtaket (Elmore 1980, Hjern 1982, Lipsky 1980). Så lenge jeg benytter en modell som ser på veien fram til beslutning som relevant, vurderer jeg implementeringsteori som et godt egnet rammeverk, også for å besvare min andre problemstilling.

2.1 Implementeringsteori

Implementeringsteorien sies å ha kommet for fullt fra 1970-tallet. Det er ikke tvil om at det ble gjennomført en form for implementeringsstudier også før denne tid, men det var først da begrepet ble definert og brukt. Bakgrunnen for fremveksten var en stor økning i offentlige tiltak for å løse ulike problemer, og man så at mange av tiltakene ikke fikk ønsket effekt (Hill og Hupe 2002, 41). Som nevnt innledningsvis preges implementeringsteorien av flere retninger. Debatten mellom dem dreier seg i stor grad om hvordan man skiller mellom utgangspunktet for et tiltak, politikktutforming, og selve implementeringen av vedtaket (Hill og Hupe 2002, 41, Kjellberg og Reitan 1995, 133).

Ovenfra og ned-retningen ser på politikktutformerne som de sentrale aktørene, og konsentrerer seg om å avdekke faktorer som kan påvirkes sentralt. De legger vekt på sentral styring i gjennomføringen av tiltak, og ser på overordnet kontroll som det mest effektive instrument. Denne retningen preges av en klar teoretisk tilnærming til implementeringsproblemene, og som nevnt innledningsvis fokuserer de på å undersøke hvilke elementer ved implementeringsprosesser som bidrar eller svekker oppnåelsen av den opprinnelige målsettingen (Kjellberg og Reitan 1995, 139). Ovenfra og ned-retningen kjennetegnes også av at bygging av modeller og utvikling av generaliserbare råd (Kjellberg og Reitan 1995, 141). Ut fra dette perspektivet kunne det være interessant å se nærmere på de faktiske målsettingene

med implementeringen av periodisert prinsipp, og hvorvidt de kan sies å være oppnådd slik status for antall virksomheter som har implementert er i dag. Dog ville det være utfordrende å analysere den andre problemstillingen med utgangspunkt i ovenfra og ned-tankegangen, fordi denne retningen alltid fokuserer på vedtak som er satt ut i livet (Hill og Hupe 2002, 6).

Nedenfra og opp-retningen vokste frem som en reaksjon mot de analytiske perspektivene ovenfra og ned-retningen representerte. Denne retningen preges ikke av mange variabler og omfattende modeller, men vektlegger de uformelle prosessene og konsentrerer seg om forholdene på det nederste trinnet i implementeringsprosessen (Kjellberg og Reitan 1995, 153). Nedenfra og opp-retningen ser på implementering av politikk på to nivåer. På makroimplementeringsnivået konstruerer sentrale aktører statlige styringsprogrammer, og på mikroimplementeringsnivået reagerer lokale aktører på disse planene, utvikler sine egne programmer, og implementerer dem. De sentrale aktørene kan bare indirekte påvirke faktorene på mikronivået. I følge nedenfra og opp-retningen er implementering dømt til å mislykkes dersom lokale aktører ikke får muligheten til å gjøre tilpasninger til lokale forhold (Matland 1995, 148). Det er interessant hvordan denne retningen fokuserer på hvordan de som setter vedtak ut i livet påvirker implementeringen. I denne oppgaven er jeg mindre opptatt av hvordan virksomhetene har tatt det i bruk, men fokuserer på hvorfor de ikke har tatt det i bruk. I den andre problemstillingen er aktørene på makronivå de sentrale. På bakgrunn av dette anser jeg også denne retningen som mindre relevant.

I senere tid har utviklingen dreid seg i retning av såkalte kombinasjonsmodeller, der man knytter variablene på makronivå til variablene på mikronivå (Matland 1995, 146). Disse kan deles i to grupper. I den ene gruppen finner vi forskere som på ulike måter forsøker å kombinere modellene, i den andre gruppen finner vi forskere som undersøker om de ulike modellene kan passe inn i ulike sammenhenger (Matland 1995, 150, Hill og Hupe 2002, 56). Både Hill og Hupe (2002) og Kjellberg og Reitan (1995) konkluderer med at det er god grunn til å se på debatten mellom ovenfra og ned- og nedenfra og opp-skolene som utdatert.

For å besvare mine problemstillinger har jeg derfor valgt å bruke en kombinasjonsmodell, utarbeidet av Richard E. Matland. Modellen har vært benyttet i studier av ulike implementeringsprosesser (se for eksempel Chun og Rainey 2005). Spesielt interessant er bruken av modellen i en analyse av implementeringen av periodisert prinsipp på kommunenivå i Storbritannia (Arnaboldy og Lapsley 2009). Det som gjør at jeg finner denne

modellen relevant for min oppgave er at den angir ulike implementeringsperspektiver, men også nøkkelfaktorer som vil ha avgjørende betydning for implementeringen. Modellen åpner også for å inkludere bakgrunnen for en beslutning i vurderingen av implementeringen, som er viktig for å besvare problemstilling nummer to.

2.1.1 *Konflikt og tvetydighet i implementeringsprosesser*

Matlands modell baserer seg på at alle implementeringsprosesser formes av to avgjørende faktorer; konflikt og tvetydighet. Gjennom å analysere nivåene av tilstedeværelse for disse to faktorene kan modellen benyttes som et verktøy for å kategorisere prosessen, og deretter angi den nøkkelfaktoren som har størst påvirkning på resultatet av implementeringen (Matland 1995, 156).

Matland sier at «*policy conflict will exist when more than one organization sees a policy as directly relevant to its interests and when the organizations have incongruous views*» (Matland 1995, 156). Det er altså to momenter som må være tilstede for at man ifølge Matland kan si at konflikt er tilstede; det må være flere virksomheter som ser et politikkområde som direkte relevant til sine interesser, samtidig som virksomhetenes syn ikke samsvarer. Konflikten ses på som en funksjon av ulike tilnærminger til enten politikformuleringen eller implementeringen. Mange ovenfra og ned-bidragstere ser på konflikt som noe politikutformere kan påvirke og bør søke å minimere (Matland 1995, 157). Nedenfra og opp-retningen ser derimot på konflikt som gitt i alle implementeringssituasjoner (Matland 1995, 157).

Tvetydighet kan komme fra mange kilder, men kan grovt sett deles i to kategorier; tvetydige mål og tvetydige midler. Tvetydighet kan vise seg i mange former, for eksempel i tilfeller hvor det er uklart hvilke roller ulike virksomheter skal ha i en prosess, målene kan være uklart formulert eller inkompatible, eller når det er utfordrende å avgjøre hvilke verktøy som skal benyttes, hvordan de skal benyttes og hva slags effekt de vil ha (Matland 1995, 158). Graden av tvetydighet til stede i et vedtak påvirker blant annet sannsynligheten for at vedtaket oppfattes likt på tvers av de involverte virksomhetene og dermed hvor stor påvirkning lokale faktorer får (Matland 1995, 159). Ovenfra og ned-retningen er tydelige på at vedtak bør ha tydelig formulerte mål. Tvetydighet vil føre til usikkerhet og misforståelser, som igjen kan føre til at implementeringen ikke lykkes (Matland 1995, 158). Denne anbefalingen tar ikke

inn over seg de negative effektene av tydelige mål og de positive effektene av tvetydige mål. Jo tydeligere et mål er, jo større er sjansen for konflikt (Matland 1995, 158).

2.1.2 Fire implementeringsperspektiver og nøkkelfaktorer

Figur 2 viser hvordan Matland kategoriserer implementeringsprosesser i fire implementeringsperspektiver basert på nivåene av konflikt og tvetydighet.

		Konflikt	
		Lav	Høy
		Tvetydighet	Lav
Høy	Eksperimentell implementering		Symbolsk implementering

Figur 2 Matlands konflikt- og tvetydighetsmatrise (Matland 1995)

Å definere nivåene av konflikt og tvetydighet vil gjøre meg i stand til å angi hvilket implementeringsperspektiv som er best egnet til å beskrive prosessen med implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomheter og Finansdepartementets beslutning. Til hvert implementeringsperspektiv angir Matland en nøkkelfaktor, som han mener har avgjørende påvirkning på utfallet av implementeringsprosessen. I Figur 3 er nøkkelfaktoren til hvert perspektiv lagt inn i modellen.

		Konflikt	
		Lav	Høy
		Tvetydighet	Lav
Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>		Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 3 Matlands konflikt- og tvetydighetsmatrise med nøkkelfaktorer (Matland 1995)

Når jeg har definert det relevante implementeringsperspektivet vil det være interessant å se om den tilhørende nøkkelfaktoren har vært til stede, eller om fravær av den kan bidra til å forklare hvorfor ikke flere virksomheter har valgt å implementere periodisert prinsipp.

Administrativ implementering

Administrativ implementering kjennetegnes av lavt konfliktnivå og at både mål og virkemidler er tydelig formulert og tilgjengelige. Dette perspektivet kan ses i sammenheng med rasjonell beslutningsteori. Det sentrale prinsippet for denne typen implementeringsprosess er at resultatet er avhengig av tilførsel av ressurser. Så lenge det tilføres tilstrekkelig ressurser til implementeringen er du mer eller mindre garantert det ønskede resultatet (Matland 1995, 160).

Ut fra dette perspektivet vil svaret på problemstillingene være knyttet til fravær av ressurser. Jeg tror dette perspektivet er beskrivende for hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp i 2009 og 2016. På disse tidspunktene har reformen pågått såpass lenge at jeg forventer at mål og virkemidler er tydelig kommunisert, og at manglende implementering skyldes at virksomhetene ikke tilføres ressurser.

Politisk implementering

Lav tvetydighet og et høyt konfliktnivå kjennetegner det politiske implementeringsperspektivet. Aktørene har tydelige mål, men målene er uforenelige og det oppstår konflikt. Tilsvarende konflikter kan oppstå i tilknytning til virkemidler. I denne typen implementeringsprosesser er resultatet avhengig av enkeltaktører eller koalisjoners makt. I slike situasjoner er resultatet ikke alltid like opplagt som det kan virke i administrative implementeringsprosesser. Fordi relevante aktører i implementeringen også kan være uenige i beslutningen, er suksessen avhengig av at noen har tilstrekkelig makt til å tvinge gjennom beslutningen likevel, eller at man får forhandlet frem en enighet. Å oppnå enighet om målene er ikke nødvendig, men det må være enighet om handlingene (Matland 1995, 163-164).

Ut fra dette perspektivet vil svaret på problemstillingene være knyttet til fravær av bruk av makt. Jeg har en forventning om at dette perspektivet er beskrivende for hvorfor ikke Finansdepartementet har besluttet obligatorisk implementering av periodisert prinsipp ved alle beslutningspunkter. Jeg tror det er konflikt forbundet med Finansdepartementets beslutning,

fordi det kan oppstå målkonflikter, og det kan tenkes at det er uenighet om periodisert prinsipp er svaret på utfordringene med kontantprinsippet. Fordi Finansdepartementets beslutninger bygger på omfattende utredninger og evalueringer, forventer jeg at tvetydigheten er lav.

Eksperimentell implementering

I tilfeller der en implementering er preget av høyt tvetydighetsnivå, men lavt konfliktnivå, står vi ovenfor en eksperimentell implementering. Resultatet avhenger av hvilke aktører som er aktive og mest involvert på mikronivå i implementeringsprosessen, og ressursene som er tilgjengelig (Matland 1995, 166). Dette er det sannsynlig at varierer fra prosess til prosess, noe som fører til store variasjoner i resultatene. Prosesser av denne typen bør ha læring som et bevisst mål for å lykkes (Matland 1995, 167). I beslutningsteorien er dette perspektivet knyttet til garbage-can prosesser, der aktører, problemer, løsninger og muligheter fører til resultater det er vanskelig å forutsi (Matland 1995, 166-167).

Ut fra dette perspektivet vil svaret på problemstillingene være knyttet til forhold i rammebetingelsene. Dette perspektivet forventer jeg at vil være beskrivende for hvorfor ikke flere virksomheter har tatt i bruk periodisert prinsipp i oppstarten av reformen i 2003. Jeg tror at det i oppstarten av implementeringen kan være tvetydighet både i tilknytning til mål, men kanskje spesielt virkemidler.

Symbolsk implementering

Som jeg har vært inne på anses tvetydighet som et virkemiddel for å begrense konflikt innenfor implementeringsteorien. Det kan derfor virke usannsynlig at en implementeringsprosess eller et vedtak kan ha både høy tvetydighet og et høyt konfliktnivå. Implementering av slike vedtak spiller en viktig rolle i å bekrefte nye mål, stadfeste gamle, eller for å synliggjøre viktigheten i verdier og prinsipper. Det høye nivået på tvetydighet gjør at også i denne typen prosesser vil resultatene variere sterkt fra prosess til prosess (Matland 1995, 168). Den symbolske implementeringen skiller seg fra den politiske ved at det er koalisjonens styrke på mikronivå, ikke makronivå, som er avgjørende for resultatet. Årsaken er tvetydigheten knyttet til mål og/eller midler.

Man kan tenke seg at det symbolske implementeringsperspektivet kan være beskrivende for den frivillige implementeringen i virksomhetene, fordi det er krefter på mikronivå som til sist vil være avgjørende for en eventuell implementering. Men fordi jeg forventer at eventuell motstand vil være knytte til ressurser og at konfliktnivået er lavt utelukkes dette perspektivet. Jeg forventer heller ikke at perspektivet er relevant for Finansdepartementets beslutning, fordi deres beslutninger bygger på grundige utredninger og evalueringer, som jeg forventer at fører til lav tvetydighet.

Forventninger basert på teorien

I følge teorien står vi altså ovenfor fire ulike kategorier av implementeringsprosesser, basert på tilstedeværelse av konflikt og tvetydighet. Utfordringen med denne modellen er å vurdere grad av konflikt og tvetydighet. Teorien sier også at variablene er tett sammenkoblet, ved at tvetydighet kan være et virkemiddel for å redusere konflikt, og omvendt tenker jeg at tydelighet kan være med på å skape konflikt.

I Figur 4 oppsummerer jeg mine forventninger om hvilke implementeringsperspektiver som vil være beskrivende for spørsmålet om hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp.

		Konflikt	
		Lav	Høy
Tvetydighet	Lav	Administrativ implementering 2009 2016 <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>
	Høy	Eksperimentell implementering 2003 <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 4 Forventet kategorisering av problemstilling nr. 1

Oppsummering av mine forventninger knyttet til de ulike implementeringsperspektivene viser at jeg tror prosessen vil vise en utvikling fra høy til lav tvetydighet, og at konfliktnivået vil være lavt gjennom hele perioden, illustrert i Figur 4.

I Figur 5 oppsummerer jeg mine forventninger til hvilke implementeringsperspektiver som vil være beskrivende for spørsmålet om hva som ligger bak Finansdepartementets beslutning. Jeg antar at implementering av periodisert prinsipp vil konkurrere med andre politiske målsettinger, og det kan være ulike oppfatninger om periodisert prinsipp er den beste løsningen på utfordringene med kontantprinsippet.

		Konflikt	
		Lav	Høy
Tvetydighet	Lav	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering 2003 2009 2016 <i>Makt</i>
	Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 5 Forventet kategorisering av problemstilling nr. 2

I motsetning til for den første problemstillingen tror jeg det samme implementeringsperspektivet vil være beskrivende for hele prosessen. Basert på mine forventninger er det manglende bruk av makt som har gjort at Finansdepartementet har valgt ikke å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk ved alle beslutningspunktene.

Fordi problemstilling nummer to ikke handler om implementeringen av et vedtak, men bakgrunnen for en beslutning, har jeg valgt å tolke modellen litt annerledes i analysen. I stedet for å se på nøkkelfaktoren som avgjørende for resultatet av implementering, tolker jeg nøkkelfaktoren som et verktøy som er avgjørende for utfallet av beslutningen.

3 Metode

3.1 Forskningsdesign

Når jeg skal gjennomføre denne undersøkelsen er det viktig å vurdere hvem og hva som skal undersøkes, og hvordan undersøkelsen skal utføres. Det er dette som kalles forskningsdesign. Formålet med vurderingen er å finne et design som legger til rette for å belyse problemstillingen best mulig (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 77). Min problemstilling er knyttet til implementering av en styringsform, og undersøkelsen kan derfor ses på som en casestudie. Formålet er å avdekke så mye som mulig om prosessen og analysere nivået av konflikt og tvetydighet. Dette vil jeg videre benytte for å se hvordan det kan ha påvirket implementeringen i virksomhetene og beslutningene til Finansdepartementet. Casestudier egner seg godt til å belyse eksplorerende problemstillinger som søker å forklare et fenomen, der man ønsker å finne svar på *hvordan* eller *hvorfor* (Yin 2014, 4).

I metodefaget skilles det gjerne mellom to forskningsstrategier, en kvantitativ basert på talldata og en kvalitativ basert på tekstdata. Jeg har formulert to problemstillinger. Den første omhandler virksomhetenes begrunnelser for ikke å ta i bruk periodisert prinsipp i sine virksomhetsregnskaper. Det blir derfor viktig å benytte flere analyseenheter i datainnhenting, og dybdeinformasjon fra hver enhet. Den andre problemstillingen omhandler hva som ligger bak Finansdepartementets beslutninger underveis i prosessen, og hvorfor de har valgt ikke å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk. For å besvare dette spørsmålet er det relevant å innhente data fra aktørene som har hatt en rolle i selve implementeringsprosessen. I dette tilfellet er det Finansdepartementet og Direktorat for økonomistyring. Igjen er det ønskelig med mye informasjon fra få enheter.

Disse momentene tilsier at jeg bør velge et kvalitativt forskningsdesign i datainnhenting. Det stemmer godt overens med at kvalitative forskningsdesign er anbefalt på eksplorerende problemstillinger (Ringdal 2013, 24). Kvalitative forskningsdesign er dessuten fleksible, og passer godt sammen med casestudier (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 92).

Fordi oppgaven omhandler offentlig sektor er det relativt god tilgang på skriftlig materiale. Det er derfor nærliggende å tenke at dokumentanalyse er et godt utgangspunkt for undersøkelsen. Når man studerer offentlige dokumenter er det viktig å være klar over at de er

skrevet med et bestemt formål, og at de ikke kan karakteriseres som objektive (Yin 2014, 108, Prior 2003, 3). For å styrke datagrunnlaget er det derfor viktig å benytte dokumenter fra ulike kilder, og å supplere med datainnhenting gjennom andre metoder.

Jeg har derfor valgt å gjennomføre intervjuer i tillegg til dokumentanalysen. Intervjuer er den mest brukte måten å samle inn kvalitative data på (Johannessen Christoffersen og Tufte 2011, 143), og det er ansett som den viktigste datakilden i casestudier (Yin, 2014, 110). Det finnes ulike intervjumetoder, som fordeler seg mellom ytterpunktene av et helt fast oppsett med ufravikelig struktur, og et helt fritt intervju uten forhåndsdefinerte spørsmål (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 145-146). For å få mulighet til å intervju alle de relevante personene i Direktoratet for økonomistyring og Finansdepartementet besluttet jeg å gjennomføre intervjuene som gruppesamtaler, en i hver virksomhet. Begge intervjuene ble gjennomført med en semistrukturert intervjuguide (se vedlegg 1).

3.2 Datainnsamling

3.2.1 Dokumentanalyse

De fleste av dokumentene jeg har benyttet i undersøkelsen har ligget tilgjengelig på internett. De skriftlige kildene jeg har brukt i min analyse er Prop. 1 S (Gul bok, statsbudsjettet), NOU-er (offentlige utredninger), rapporter, høringsuttalelser og medieoppslag.

Første skritt var en gjennomgang av Gul bok for årene 2002 til og med 2017. Basert på disse dokumentene utarbeidet jeg en oppsummering av reformen, kategorisert etter beslutningspunkter, vurderinger og begrunnelser, samt videre plan. Dette ga både svært god oversikt over selve prosessen, samt god innsikt i formålet med reformen og grunnlaget for Finansdepartementets beslutninger.

NOU-ene og rapportene har gitt dybdeinformasjon om utvalgenes mandat, anbefalinger og begrunnelser, og har gitt meg bedre innblikk i prosessen og et bredere perspektiv på beslutningen som er tatt. Det er spesielt to NOU-er som er relevante for denne oppgaven, NOU 2003:6 *hva koster det* utarbeidet av Statsbudsjettutvalget og NOU 2015:14 *bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring* utarbeidet av Børmer-utvalget. I tillegg er evalueringen utarbeidet av Direktoratet for økonomistyring i forbindelse med avslutning av periodiseringsprosjektet i 2009 svært relevant (SSØ 2009). Jeg har også gått gjennom

Direktorat for økonomistyrings tildelingsbrev og årsrapporter, men informasjon fra disse dokumentene har i liten grad blitt en del av datagrunnlaget i den endelige besvarelsen, på grunn av oppgavens vinkling og omfang.

For å fange opp virksomhetenes synspunkter på reformen har jeg analysert alle hørings svar fra høringsrundene i 2003, 2009 og 2016, til sammen 120 uttalelser. Alle omhandlet spørsmål knyttet til implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomhetsregnskaper. Hørings svarene har jeg kategorisert etter type virksomhet, for å se om det er ulike holdninger i ulike typer virksomheter. Jeg har kategorisert de statlige virksomhetene etter om de er departementer, ordinære forvaltningsorganer, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter eller statlige foretak. Inndelingen er hentet fra Direktorat for økonomistyrings kategorisering av virksomheter i deres årlige kartlegging av føringsprinsipper (Direktorat for økonomistyring, 2016. *Oversikt over regnskapsprinsipper*). I tillegg kommer en kategori for interesseorganisasjoner, som jeg videre deler inn i arbeidstaker- eller arbeidsgiverorganisasjoner, eller regnskapsfaglige interesseorganisasjoner. Synspunktene som kommer fram i høringene har jeg kategorisert etter om de er positive til implementering av periodisert prinsipp og senere de statlige regnskapsstandardene, kritiske eller uten merknader. Jeg har valgt å dele de positive i to kategorier, da jeg ser det er et behov for å nyansere dette noe mer. Skillet går mellom de som er helt enige i utvalgenes anbefalinger (positive), og de som i utgangspunktet er positive til å ta i bruk periodisert prinsipp, men som ser noen forhold de mener bør adresseres bedre før det gjøres obligatorisk (positive med forbehold).

Til sist har medieoppslag rundt beslutningspunktet i 2009 bidratt til å utdype interessentenes synspunkter utenfor de offisielle høringskanalene. Jeg har ikke funnet tilsvarende medieinteresse rundt de andre beslutningspunktene.

3.2.2 Intervjuer

Utvalget av intervjuobjekter ble gjort strategisk, i den forstand at jeg ønsket å snakke med personer fra Direktorat for økonomistyring og Finansdepartementet som har en rolle i prosessen med implementering av periodisert prinsipp. Jeg var heldig å få snakke med personer med svært relevant bakgrunn (se vedlegg 2).

Intervjuspørsmålene er utformet for å belyse forholdene rundt konflikt og tvetydighet. Formålet har vært å utdype og klargjøre informasjonen jeg har funnet i de sentrale

dokumentene, og sette informasjonen i perspektiv. Jeg stilte de samme spørsmålene i begge intervjuene, men den semistrukturerte intervjumetoden åpnet for dialog og oppfølgingsspørsmål som varierte noe mellom de to intervjuene. Essensen i svarene omhandlet likevel det samme.

Jeg fikk tillatelse til å ta opp begge intervjuene, og de ble transkribert av meg. Både Direktorat for økonomistyring og Finansdepartementet har fått mulighet til å se over de transkriberte intervjuene. For å unngå at informantene kan identifiseres vil fremstillingen av informasjonen gjøres samlet, og jeg henviser ikke til verken informant eller virksomhet.

3.3 Validitet og reliabilitet

Vurdering av validitet og reliabilitet er begreper som sier noe om kvaliteten av en undersøkelse (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 243).

Validitet

Validitet dreier seg om å benytte data som på best mulig måte beskriver fenomenet som undersøkes. Det skilles mellom begrepsvaliditet og ekstern validitet. Ekstern validitet handler om overførbarhet, det vil si om resultatene fra min undersøkelse kan benyttes til å forklare liknende fenomener (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 244). Formålet med denne analysen er ikke å kunne generalisere langt utenfor min case, og jeg vurderer derfor ekstern validitet som lite relevant i denne sammenhengen. Begrepsvaliditet er derimot svært relevant, og handler om å vurdere i hvilken grad metodisk fremgangsmåte og funn reflekterer formålet med analysen, og representerer virkeligheten (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 244).

Forskningsdesignet jeg har valgt er det jeg vurderer som best egnet til å besvare problemstillingen min, og som dermed reflekter formålet med oppgaven. Det er flere tiltak som kan sikre at dataene representerer virkeligheten, for eksempel triangulering. Triangulering innebærer å benytte flere kilder og ulike datainnsamlingsmetoder (Yin 2014, 121). Analysens funn styrkes dersom flere datakilder peker mot det samme (Yin 2014, 121). At dokumentene jeg har lagt til grunn kommer fra ulike kilder synliggjør de ulike aktørenes syn. Dokumentstudiene har jeg supplert med intervjuer av sentrale personer i Direktorat for økonomistyring og Finansdepartementet. Ideelt sett ville jeg styrket begrepsvaliditeten ved å supplere analysen av høringsvar med intervjuer i et utvalg av virksomheter som har valgt

ikke å implementere de statlige regnskapsstandardene. På grunn av oppgavens omfang måtte jeg velge det ene eller det andre. Fordi høringene viser øyeblikksbildene fra hvert beslutningspunkt, og fordi jeg hadde mulighet til å analysere høringssvarene fra flere virksomheter enn jeg ville hatt kapasitet til å intervjuer, vurderte jeg høringene som best egnet til å besvare problemstillingen min. Jeg vurderte det også som viktigere å prioritere intervjuer i Direktorat for økonomistyring og Finansdepartementet. Årsaken til det er at deres synspunkter er reflektert i offentlige dokumenter, skrevet med et bestemt formål, som det kan være vanskeligere å tolke i riktig lys i en studie som dette. Selv om man kan tenke seg måter å styrke begrepsvaliditeten i oppgaven på, vurderer jeg den som god ut fra forutsetningene som ligger til grunn for oppgaven.

Reliabilitet

Reliabilitet handler blant annet om gjentatte målinger med samme måleinstrument gir samme svar (Ringdal 2013, 96). Denne definisjonen er beskrivende for å vurdere kodingsarbeidet jeg har gjort i dokumentstudiene. Det har vært utfordrende å kategorisere synspunktene, da høringssvarene er utformet på ulikt grunnlag. Noen virksomheter svarer på vegne av seg selv og sine interesser, mens andre svarer generelt. Reliabiliteten i dokumentstudiene kunne vært styrket gjennom å kode dataene flere ganger, enten av meg selv eller andre, men det har ikke vært mulig å få til. Jeg opplever at ved å nyansere kategoriseringen i to kategorier for de positive har jeg klart å favne det meste likevel. Ved eventuell tvil er det adressert i analysen.

En reliabilitetsvurdering handler også om pålitelighet, det vil si om vi kan stole på dataene jeg har innhentet (Johannessen, Christoffersen og Tufte 2011, 243). Når det gjelder intervjudataene er det en utfordring å vurdere om informantene overdriver eller underdriver sin rolle eller innsikt, og det kan også tenkes at de misforstår hva man spør om. Mine informanter har ikke gitt meg grunn til å tvile på det de har fortalt i intervjuene. Alle er tilknyttet seriøse virksomheter, og jobber til daglig med temaet jeg undersøker. I gjennomføringen av intervjuene bidro alle informantene. Når det gjelder dokumentene som ligger til grunn har jeg kun benyttet data fra kilder jeg anser som sikre. Det vil si at jeg har hentet artikler fra respekterte tidsskrifter og benyttet anerkjente lærebøker. Jeg er også tydelig på hvilke kilder som ligger til grunn for mine påstander i oppgaven.

En annen måte å sikre reliabiliteten på er å legge til rette for etterprøvbarehet (Yin 2014, 123, 127). Jeg har derfor opprettet en informasjonsdatabase hvor jeg har samlet alle datakildene

mine. Det betyr at hele grunnlaget for analysen er tilgjengelig for etterprøvnbarhet, også det jeg har valgt å se bort fra i oppgaven. Basen inkluderer også lydopptakene og de transkriberte intervjuene. For det andre har jeg vært opptatt av nøyaktighet i dataregistreringen i kodingen av høringsuttalelsene. Det er mulig å spore min kategorisering av holdninger til implementering tilbake til det originale høringssvaret.

4 Analyse

Analysen er delt inn etter beslutningspunktene i 2003, 2009 og 2016, fordi jeg har en forventning om at nivåene av konflikt og tvetydighet til stede i prosessen kan endre seg gjennom perioden. Jeg besvarer begge problemstillingene under hvert beslutningspunkt.

For å finne mulige forklaringer på hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp i sine virksomhetsregnskaper analyserer jeg den frivillige reformen ved å undersøke grad av konflikt og tvetydighet. For å vurdere nivået av konflikt vil jeg ta utgangspunkt i høringssvarene fra 2003, 2009 og 2016 for å avdekke hvordan virksomhetene ser forslaget om å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk relevant for sine interesser, og om synet på dette samsvarer mellom virksomhetene. Jeg supplerer med informasjon fra andre dokumenter og intervjuer der det er relevant. For å vurdere nivå av tvetydighet vil jeg se om høringssvarene indikerer at mål eller virkemidler oppfattes som uklare eller uoppnåelige.

For å finne mulige forklaringer på hvorfor ikke Finansdepartementet har vedtatt å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk for statlige virksomheter, vil jeg undersøke hvilke argumenter Finansdepartementet legger til grunn for sine beslutninger, og om det er momenter i evalueringen eller ekspertutvalgenes rapporter de har valgt å se bort fra. På denne måten vil jeg søke å finne svar på om beslutningene kan ha vært påvirket av konflikt eller tvetydighet. Analysen baserer seg på Finansdepartementets begrunnelser slik de fremgår av Gul bok og informasjon fra intervjuene i Finansdepartementet og Direktorat for økonomistyring. Allerede i Gul bok 2004 (St.prp. nr. 1 (2003-2004, 111) sier Finansdepartementet at det er en samlet vurdering av kostnader og nytte som vil være bestemmende for i hvilket omfang og utforming periodisert prinsipp skal implementeres. Undersøkelsen tar derfor utgangspunkt i argumenter knyttet til nytte og kostnader.

Til sist oppsummerer jeg mine funn og vurderer dem opp mot det jeg forventet å finne basert på teorien, slik jeg presenterte det i kapittel to.

4.1 Beslutningspunkt 2003

4.1.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2003

Grunnlaget for høringen i 2003 var Statsbudsjetttutvalgets utredning (NOU 2003:6). Utvalget kom med en klar og tydelig anbefaling av at periodiseringsprinsippet burde tas i bruk som føringsprinsipp for alle statlige virksomheter. Anbefalingen ble begrunnet med økt fokus på effektivitet, bedre styring av ressursbruken i staten, bedre oversikt over statens økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv, samt behov for større transparens og pålitelighet knyttet til offentlige finanser.

Utvalget beskriver dette som en omfattende reform og mener at implementeringen vil ta minst fem år. De redegjør videre for at det må etableres et enhetlig system for regnskapsoppstillinger og at det er hensiktsmessig at implementeringen gjennomføres stegvis, slik det har vært gjort i andre land (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 108).

Utvalget ser også på kostnader, men gjør ingen konkrete beregninger. De beskriver forhold som trekker i ulike retninger, og som gjør det vanskelig å beregne de faktiske kostnadene. Det vil påløpe kostnader til å etablere åpningsbalanser, tilby opplæring, gjennomføre nødvendig utvikling og tilpasning av systemer og etablering av normer og retningslinjer. Et enhetlig system og lik opplæring kan samtidig føre til mindre kompleksitet, og kostnadsbesparelser i fremtiden (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 106-108, NOU 2003:6, 14).

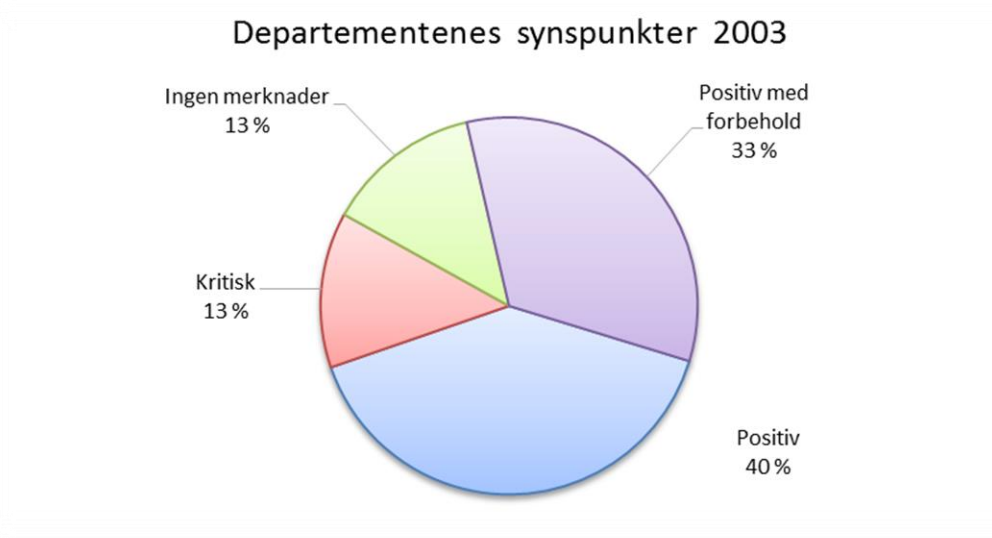
Som Tabell 2 viser kom det 39 høringsuttalelser i 2003. Oppsummeringen er fordelt på virksomhetskategoriene jeg presenterte i kapittel to.

Tabell 2 Høringsinnspill 2003 (Regjeringen. 2003)

Type virksomhet	Sektor	Innspill 2003	Prosentvis fordeling
Departement	Statlig	15	38 %
Interesseorganisasjon	Privat	11	28 %
Ordinært forvaltningsorgan	Statlig	8	21 %
Forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	Statlig	2	5 %
Statlig foretak	Statlig	2	5 %
Riksrevisjonen	Statlig	1	3 %
Totale høringsinnspill		39	100 %
<i>Innspill fra virksomheter i statlig sektor</i>		28	72 %
<i>Innspill fra virksomheter fra privat sektor</i>		11	28 %

Konflikt

I 2003 var det 16 departementer¹ (Forvaltningsdatabasen 2003), noe som gir en svarprosent på 93,5 %. Den høye svarprosenten kan være et tegn på at departementene er engasjert i dette spørsmålet. Dersom interessene deres ikke samsvarer, enten med anbefalingen i rapporten, eller med hverandres syn, kan det være en indikasjon på konflikt. Figur 6 viser min kategorisering av synspunktene i høringsuttalelsene fra departementene.



Figur 6 Departementenes synspunkter i 2003

Som figuren viser er 70 % av departementene positive til statsbudsjettutvalgets anbefaling, mens bare 13 % er direkte mot. De resterende departementene gir ingen merknader.

Blant departementene som er positive trekker flere fram at kontantprinsippet ikke gir den styringsinformasjonen virksomhetene har behov for. Periodiseringsprinsippet vil gi bedre og mer relevant styringsinformasjon, spesielt om forholdet mellom ressursbruk og resultater. Flere trekker også frem at implementering av periodisert prinsipp kan bidra til effektivisering. Dersom prinsippet gjøres obligatorisk vil det også legge til rette for sammenligninger mellom virksomheter. Arbeids- og administrasjonsdepartementet skriver: «*Periodiseringsprinsippet bidrar til at reell ressursbruk synliggjøres, og det kan anslås hvor mye det koster å frembringe en gitt vare eller tjeneste. Denne informasjonen kan brukes i sammenligning også mellom statlige og andre virksomheter som driver likeartet aktivitet*».

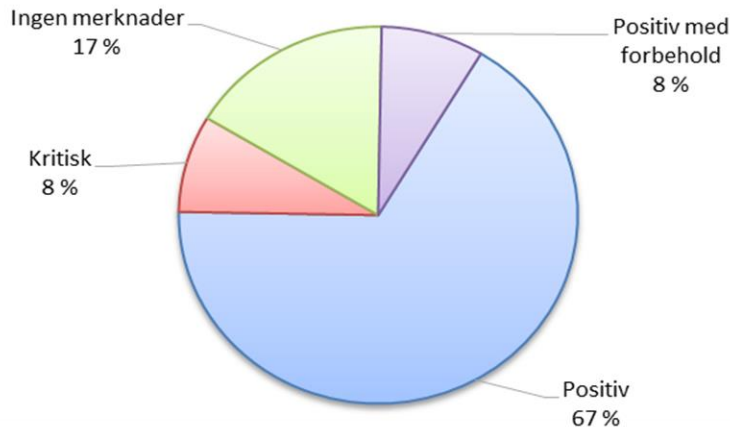
¹ Korrigert for Finansdepartementet og Statsministerens kontor. Antall departementer i 2003 var 18.

Departementene som har forbehold ser mange av de samme fordelene, men trekker samtidig frem at det er faktorer som tilsier at periodisert prinsipp ikke er like nyttig for alle. Det er også en del departementer som er bekymret for kostnadene knyttet til en eventuell implementering og behov for kompetanse til å utnytte merinformasjonen. Justisdepartementet skriver: *«Justisdepartementet stiller seg i utgangspunktet positiv til å vurdere en overgang fra kontant- til periodisert prinsipp. (...) Utfordringene er knyttet til kompetansebehov, verdifastsetting av statens realkapital og fastsette regler for nedskrivning. Periodiseringsprinsippet vil medføre betydelige økonomiske og administrative kostnader, som er lite belyst av utvalget.»* Andre skriver at de forventer at virksomhetene får tilført midler til å dekke kostnadene med en eventuell implementering av periodisert prinsipp. Flere trekker også frem utfordringene knyttet til å føre etter to prinsipper, både kostnads- og kompetansemessig.

Kirke- og kulturdepartementet og Utenriksdepartementet er kritiske til statsbudsjettutvalgets anbefaling. Kirke- og kulturdepartementet har en oppfatning om at ulempene ved implementering av periodisert prinsipp vil være større enn fordelene, basert på en vurdering for egen sektor. Utenriksdepartementet mener at for dem vil ikke overgang til periodisert prinsipp gi merinformasjon de har bruk for i styringen, og skriver i tillegg at *«den største ulempen ved en omlegging vil være kostnadene i forbindelse med etablering, opplæring og utarbeiding av retningslinjer. Hyppige utskiftninger av personale kombinert med relativt lav regnskapskompetanse gjør at kostnadene kan bli store».*

Det er en svært liten andel av de øvrige forvaltningsorganene som har svart på høringen. Hvis jeg tar utgangspunkt i antall virksomheter i 2016, er andelen ca. 6 %. Det kan skyldes at de ikke er spesielt engasjerte i temaet, men det kan også skyldes at høringen har gått ut til departementene, og at de i ulik grad har involvert sine underliggende virksomheter. I intervjuene kom det fram at dette ikke er uvanlig når man sender en NOU på høring. Slike høringer går direkte til departementene og det er ikke formulert noen konkrete høringsspørsmål. På grunn av det lave antallet respondenter har jeg valgt å slå sammen forvaltningsorganer med særskilte fullmakter, ordinære forvaltningsorganer og statlige foretak i analysen av deres høringssvar, noe som gir 12 svar. Figur 7 viser min kategorisering av deres synspunkter.

Forvaltningsorganenes synspunkter 2003



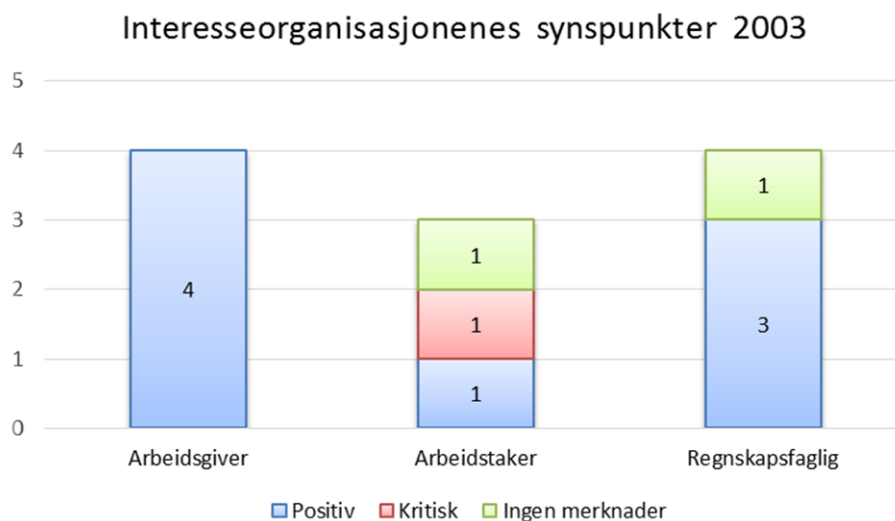
Figur 7 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2003

75 % av virksomhetene som har svart er positive. Flere skriver at de er enige i utvalgets vurderinger og anbefalinger, og de fleste trekker frem at de ser behovet for merinformasjonen periodiseringsprinsippet gir. Kontantprinsippet vurderes av mange som mangelfullt. Lånekassen er den ene virksomheten blant de positive som har forbehold. De er enige med utvalget i at mangelen på informasjon om statens reelle kostnader, eiendeler og forpliktelser svekker muligheten for en hensiktsmessig politisk og administrativ styring, og ser på implementering av periodisert prinsipp som en mulighet for å øke informasjonstilfanget betraktelig. På den annen side skriver de at *«overgangen til bruk av periodiseringsprinsippet vil være en meget omfattende og kostnadskrevende oppgave. Dersom staten er villig til å ta denne merbelastningen vil gevinsten kunne være både bedre kvalitet på statlig regnskapsarbeid og bedret styringsinformasjon»*.

Det er kun Statens vegvesen som er kritisk. I sin høringsuttalelse skriver de at periodiseringsprinsippet innebærer at regnskapet får en annen styringsdimensjon og kan bidra til økt fokus på god økonomisk styring, men at de ikke ser at denne dimensjonen vil gi mer nytte for veisektoren. De er kritiske til om nytten vil overstige kostnadene ved en eventuell implementering. Dette er interessant fordi Statens vegvesen er en stor og kapitalintensiv virksomhet, som etter Børmer-utvalgets vurdering i 2015 bør oppleve stor nytte av å ta i bruk periodisert prinsipp.

Det er få virksomheter som har svart, og det er derfor vanskelig å si om disse svarene gir et riktig bilde for alle statlige virksomheter. Men samlet sett kan en lav svarprosent tyde på at det ikke er mange virksomheter som er sterkt kritiske til mulighetene for implementering av periodisert prinsipp i 2003. Dersom de var det antar jeg at flere ville ønsket å fremme sine synspunkter, spesielt siden ekspertutvalget rapport var så entydig i sin anbefaling.

Figur 8 viser hvordan høringsuttalelsene fra interesseorganisasjonene fordeler seg på de tre gruppene jeg presenterte i kapittel to. Det er 11 interesseorganisasjoner som har svart på høringen i 2003.



Figur 8 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2003

Antall svar fra de ulike kategoriene av interesseorganisasjoner er forholdsvis likt, men synspunktene varierer en del. Samlet sett er også i denne kategorien en stor andel positive til implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomheter.

Arbeidsgiverorganisasjonene er udelt positive i sine besvarelser. Alle fremhever muligheten for mer og bedre styringsinformasjon, og to av dem legger også vekt på at informasjonen kan bidra til effektivisering. Kommunenes sentralforbund begrunner sin støtte med at de mener periodisert prinsipp bør tas i bruk i kommunal sektor, og at stat og kommune bør benytte samme prinsipp.

Blant arbeidstakerorganisasjonene har alle ulike synspunkter. Akademikerne har valgt å sende inn sitt høringsvar uten merknader, mens Landsorganisasjonen i Norge (LO) og Utdanningsgruppens hovedorganisasjon (Nå: Unio) har svært ulike synspunkter på spørsmålet. LO er kritisk, og oppsummert begrunner de det med at de mener rapporten ikke gir grunnlag for å implementere periodisert prinsipp på generelt grunnlag. Dette vil ta ressurser og fokus fra andre prioriterte oppgaver. De mener også at kostnadene ved en eventuell implementering ikke er vurdert grundig nok, og de stiller spørsmålsteget ved om nytten vil overstige kostnadene. Utdanningsgruppens hovedorganisasjon er derimot positive, og begrunner dette med nytten av mer og bedre styringsinformasjon. De skriver videre i sitt høringsvar: *«Utvalget peker på at økt bruk av konkurranseutsetting og privatisering av offentlige tjenester er et ytterligere argument for en omlegging av budsjetterings- og regnskapsprinsippene. UHO er sterkt kritisk til den tiltakende konkurranseutsettingen og privatiseringen av offentlige tjeneste. En omlegging til periodiseringsprinsippet vil derimot i seg selv ikke være noe avgjørende redskap for de som ønsker økt konkurranseutsetting. Tvert mot mener UHO at en omlegging kan gjøre det lettere å synliggjøre offentlig sektors effektivitet og kostnader og legge grunnlaget for ytterligere forbedringer i kvalitet og tilgjengelighet i de tjenester som ansatte i stat, kommuner og helseforetak utfører».*

Når det gjelder de regnskapsfaglige interesseorganisasjonene er de i stor grad positive i sine uttalelser. To er knyttet til kommunal sektor, og det er en av disse som har uttalt seg uten merknader. Foreningen for god kommunal regnskapsskikk skriver at dersom staten går inn for dette, bør det samme vurderes for kommunal sektor. Norges kommunerevisorforbund er ikke bekymret over kostnadene forbundet med implementering, i motsetning til mange andre. De skriver i sin høringsuttalelse at *«vår oppfatning er at det i dag finnes et vell av tilleggssystemer og intern regnskaper i statlige virksomheter. En innføring av nytt periodiseringsprinsipp bør derfor medføre en betydelig innsparing som følge av at disse systemene og arbeidet med ajourhold av disse langt på vei blir overflødig».* Dette var også Statsbudsjettutvalget inne på i sin utredning.

Tvetydighet

Som beskrevet i innledningen til analysekapittelet analyserer jeg tilstedeværelse av tvetydighet samlet for alle respondentene. Som beskrevet i kapittel to kan tvetydighet oppstå i tilknytning til mål eller virkemiddelbruk.

Formålet med nedsettelsen av Statsbudsjettutvalget virker tydelig i mandatet. Det angir at utvalget skal utrede fordeler og ulemper ved bruk av periodisert prinsipp, med formål om å vurdere behovet for en eventuell reform av det norske budsjett- og regnskapssystemet i staten (NOU 2003:6, 7-8). Kontantprinsippet vurderes som ikke godt nok. I Gul bok 2002 (St.prp. nr. 1 (2001-2002), 86) står det: *«Dagens kontantprinsipp innebærer at budsjett og regnskaper gir mangelfull informasjon til å følge opp og vurdere effektiviteten i offentlig forvaltning»*. Dette anser jeg som et tydelig standpunkt til at kontantprinsippet ikke er tilstrekkelig. Basert på den vurderingen er jeg overrasket over at en så tydelig anbefaling fra ekspertutvalget, og det jeg vurderer som en positiv respons fra høringsinstansene, ikke ble fulgt opp med en mer konkret plan av Finansdepartementet.

Fra statsbudsjettutvalget ble nedsatt og til de avla sin rapport ser det ut til at holdningen i Finansdepartementet har endret seg. I Gul bok 2004 beskriver Finansdepartementet kontantprinsippet slik under kapittelet om bakgrunnen for nedsettelse av Statsbudsjettutvalget: *«Kontantprinsippet har vært ansett som et enkelt og lett håndterlig føringsprinsipp. Samtidig har det vært et hensiktsmessig føringsprinsipp ettersom statsbudsjettets inntekter og utgifter er viktige virkemidler for å påvirke etterspørselen etter varer og tjenester der kontantstrømmer står sentralt»* (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 99). Det er vanskelig å si hva som ligger bak denne endringen, men jeg mener dette skaper tvetydighet rundt formålet med en eventuell implementering av periodisert prinsipp.

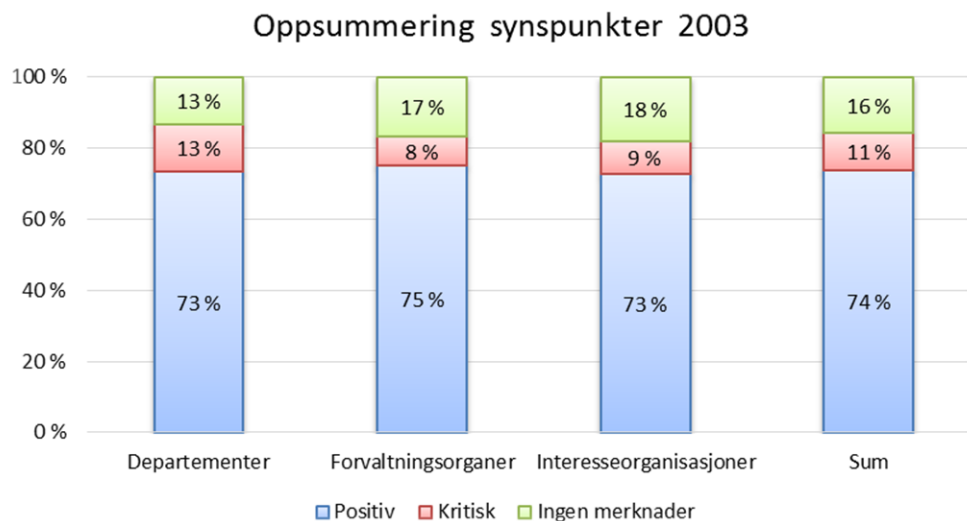
Departementet skriver senere i sin vurdering at de går inn for en skrittvis implementering slik at man etter hver fase kan stoppe opp og vurdere om det ut fra en samlet vurdering av nytte og kostnader er grunnlag for å gå videre. Første fase vil være å utvikle felles standarder og prinsipper i samarbeid med et utvalg virksomheter. Det kommer ikke fram hvordan de vil vurdere erfaringene, annet enn at erfaringene ved bruk av periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivå vil danne grunnlag for en ny vurdering senere (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 111). Dette skiller seg fra de tydelige signalene de gir de beslutter obligatorisk implementering av Standard kontoplan, som jeg vil komme nærmere inn på i kapittel 4.2.2.

Kostnadsberegninger var ikke en del av statsbudsjettutvalgets mandat, men det kommer tydelig fram i høringsrunden at dette skaper spørsmål i virksomhetene. Mange stiller spørsmålsteget ved de manglende kostnadsberegningene og hvordan en eventuell implementering skal finansieres. Finansdepartementet stadfester i Gul bok 2004 at en

implementering vil medføre kostnader, men at det er vanskelig å si hvor høye. De sier heller ikke noe om hvordan dette eventuelt skal finansieres (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 110). At prosess og finansiering ikke adresseres tydeligere mener jeg skaper tvetydighet knyttet til virkemiddelbruk.

Kategorisering av den frivillige implementeringen i 2003

I 2003 har en relativt liten andel av statlige virksomheter svart på høringen. Det er en høy svarprosent fra departementene, men det har vist seg ikke å være uvanlig i denne typen høringer. Det store flertallet av dem ser dessuten ut til å ha sammenfallende interesser. Av alle som har svart er en stor andel enige i at periodisert prinsipp bør implementeres. De viktigste begrunnelsene er at det vil gi mer og bedre styringsinformasjon, kan bidra til å øke effektiviteten i statlige virksomheter, og gi muligheter for sammenligning mellom virksomheter. Mange trekker frem manglene ved kontantprinsippet. Som Figur 9 viser er over 70 % av alle høringsinstansene positive, kun 11 % er kritiske.



Figur 9 Oppsummering synspunkter i 2003

De kritiske begrunner dette med at de mener kostnadene antakeligvis vil være høye og sannsynligvis overstige nytten. De ser heller ikke at merinformasjonen fra periodisert prinsipp vil bedre styringen i deres virksomhet eller sektor. Et overordnet inntrykk er at de som er kritiske til en eventuell implementering har svart på grunnlag av behov de har i egen virksomhet og i stor grad fokuserer på kostnader, mens en stor andel av de som stiller seg positive i større grad ser nytten for staten samlet og svarer på et generelt grunnlag. De kritiske

holdningene som kommer frem i høringsuttalelsene er også kommentert i Statsbudsjettutvalgets rapport. Det er med andre ord ingen store overraskelser som kommer frem i høringen. Basert på dette vurderer jeg konfliktnivået som lavt i 2003.

Når det gjelder tvetydighet vurderer jeg den som forholdsvis høy i 2003, både når det gjelder formål og virkemiddelbruk. Det fremkommer mange spørsmål og usikkerhet i høringssvarene knyttet til økning av kostnader og ressursbehov, og det kommer ikke klart fram hvordan dette skal håndteres. Når det gjelder videre prosess tar Finansdepartementet initiativ til et pilotprosjekt og utarbeidelse av forslag til standarder basert på periodisert prinsipp, men en total plan for en eventuell implementeringsprosess framgår ikke. Hele formålet med implementeringen blir tvetydig når fremstillingen av kontantprinsippet endrer seg fra da Statsbudsjettutvalget ble nedsatt, til Finansdepartementet begrunner sin vurdering av deres anbefaling.

På bakgrunn av denne vurderingen av situasjonen i 2003 mener jeg implementeringen kan kategoriseres som eksperimentell, illustrert i Figur 10.

		Konflikt	
		Lav	Høy
Tvetydighet	Lav	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>
	Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 10 Kategorisering av implementeringen i 2003

I dette implementeringsperspektivet er det rammebetingelsene som vil ha størst påvirkning på utfallet av en implementeringsprosess. På dette tidspunktet i prosessen foregår gjennomføringen i kontrollerte former gjennom et pilotprosjekt. Samtidig som periodisert prinsipp tas i bruk i pilotvirksomhetene skal det utvikles regnskapsstandarder. Det er kun ti utvalgte virksomheter som får delta.

Økonomireglementet åpner i 2003 imidlertid for at statlige virksomheter i samråd med sitt overordnede departement kan velge å bruke andre føringsprinsipper i virksomhetsregnskapet i tillegg til kontantprinsippet (Finansdepartementet. 2010. Bestemmelser om økonomistyring i staten). Det er altså åpent for alle å ta i bruk periodisert prinsipp, så lenge overordnet departement er enig. Å implementere periodisert prinsipp på egenhånd, før arbeidet med å utarbeide statlige regnskapsstandarder er ferdig og Finansdepartementet har gjort sine vurderinger, antar jeg at ikke mange departementer vil anbefale sine underliggende virksomheter å gjøre. Slik mener jeg rammebetingelsene, i form av pilotprosjektet og manglende regnskapsstandarder, kan bidra til å forklare hvorfor ikke flere virksomheter implementert periodisert prinsipp i perioden 2003-2009.

4.1.2 En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2003

I stedet for å følge opp Statsbudsjetttutvalgets anbefaling om full implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomheter, valgte Finansdepartementet en skrittvis tilnærming, uten å forplikte seg utover første skritt. Dette på tross av at over 70 % av høringsinstansene var positive til periodisert prinsipp. Finansdepartementet begrunnet beslutningen med behovet for å gjøre grundigere undersøkelser av kostnader, og behovet for å utarbeide regnskapsstandarder etter periodisert prinsipp, tilpasset norske forhold (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 111).

Konflikt og tvetydighet i Finansdepartementets argumenter

I 2003 var det foreløpig ikke gjort beregninger av kostnader, noe jeg i forrige kapittel avdekket at ble oppfattet tvetydig av virksomhetene. Selv om det ikke var fastsatt noe beløp hadde Finansdepartementet en formening om at det ville medføre økte drifts- og investeringsutgifter. Driftsutgiftene ville øke ved at virksomhetene måtte føre sine regnskaper både etter kontantprinsippet og etter periodisert prinsipp, samt behov for heving av økonomikompetansen (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 110). Når det gjelder investeringsutgifter var det nødvendig å utarbeide regnskapsstandarder og etablere åpningsbalanser (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 110). En av informantene sa at *«allerede i 2003, etter Statsbudsjetttutvalget, var departementet veldig tydelig på at man ville fortsette å bruke kontantprinsippet på både statsbudsjett og -regnskap, og det er klart at da har vi to sett med prinsipper som virksomhetene må forholde seg til. Så det har nok også vært noe av bakgrunnen for at mange har vært litt avventende»*.

I Finansdepartementets vurderinger av nytte i Gul bok 2004 går det fram at de har formening om at noen virksomheter vil oppleve mer nytte enn andre, og at merverdien av informasjonen vil variere. De skriver blant annet at de fleste forvaltningsorganene disponerer lite realkapital, og at en del investeringer er av en slik natur at det er vanskelig å finne meningsfylte prinsipper for verdsettelse av dem (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 110-111). De skriver også at mulighetene for sammenligning vil ha begrenset verdi, fordi statlige virksomheter driver så ulik aktivitet, og at tidsserier som regel krever korrigeringer og mye arbeid (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 111).

Det fremkommer av intervjuene at periodisert prinsipp ble oppfattet som et relativt nytt fenomen i 2003, også internasjonalt, og at departementet i denne fasen var mer spørrende enn de kanskje var rede til å gå til det skrittet å implementere periodisert prinsipp. Denne holdningen har ikke kommet så godt frem av dokumentene. Etter å ha lest dem satt jeg med et inntrykk av at Finansdepartementet oppfattet kontantprinsippet som mangelfullt, og at formålet var å utrede et alternativ. Dersom situasjonen var slik den fremkommer i intervjuene, er det lettere å forstå hvorfor Finansdepartementet valgte en stegvis prosess uten forpliktelser utover første skritt, på tross av en sterk faglig anbefaling fra ekspertutvalget og positive tilbakemeldinger i høringen.

I analysen av høringssvarene vurderte jeg de statlige virksomhetene som generelt positive til implementering av periodisert prinsipp. Finansdepartementet virker derimot mer avventende i sin vurdering, slik den fremgår av Gul bok 2004. Det ser med andre ord ut til å være ulike interesser, noe som er Matlands definisjon på konflikt. Matland sier også at et virkemiddel for å redusere konflikt er å skape tvetydighet. Selv om Finansdepartementet kan ha vært spørrende virker de relativt kunnskapsrike i de kritiske vurderingene av nyttemomentene, samtidig som de sier at *«en rekke spørsmål om nytte og kostnader må avklares nærmere før det kan gjøres et velbegrunnet valg av modell»* (St.prp. nr. 1 (2003-2004), 111). Det er også argumenter knyttet til både kostnader og nytte som jeg ikke kan se at de vurderer. Når det gjelder kostnader skriver Statsbudsjettutvalget at det er momenter som trekker i retning av potensielle innsparinger på sikt, både knyttet til systemtilpasninger og utnyttelse av kompetanse fra andre sektorer og utdanningsinstitusjoner. Som jeg var inne på i analysen av høringssvarene er det virksomheter som fremhever at standardisering kan medføre besparelser ved at man kan få ryddet opp i tilleggssystemer og interne tilpasninger. Dette kan jeg ikke se at Finansdepartementet legger vekt på i sin argumentasjon. Når det gjelder nytte mener jeg det

er helt sentralt at periodiseringsprinsippet gir muligheter for å hente ut informasjon om ressursbruk, som igjen kan knyttes opp mot aktiviteter. Dette temaet kan jeg kun finne at nevnes indirekte av Finansdepartementet i forbindelse med mulighetene for sammenligning.

Som jeg beskrev i innledningen anbefalte OECD Norge å implementere periodisert prinsipp i statsregnskapet i 2002 (OECD 2002). En tenkt mulighet er at denne rapporten kan ha ført til at Finansdepartementet opplevde et press om å foreta seg noe for å vise at de følger opp anbefalingen, uten at de har en klar formening om hva resultatet vil bli. Bakgrunnen for min vurdering av dette er at det i intervjuene kom frem at et annet tiltak, nemlig publisering av årsrapporter, ble innført etter en anbefaling fra OECD. Det kan være en mulig forklaring på den brå endringen i fremstillingen av kontantprinsippet som jeg beskrev i kapittel 4.1.1. En slik vurdering åpner for at det kan være ulike interesser også internt i departementet, og at det er bakgrunnen for at de fremstår som tvetydige i sine vurderinger.

Kategorisering av Finansdepartementets beslutning 2003

Finansdepartementets vektlegging av de ulike argumentene for og mot å implementere periodisert prinsipp, viser at de har flere forbehold og er mer skeptiske enn virksomhetene som har svart på høringen. Det er tilsynelatende motstridende interesser, som er et tegn på konflikt. Jeg ser også den brå endringen i vurderingen av kontantprinsippets styrker og svakheter som et mulig tegn på at det kan være ulike interesser også internt i Finansdepartementet. Jeg vurderer tvetydigheten som noe Finansdepartementet har skapt for å underbygge deres beslutning, ikke som en faktor som påvirker den. Den faktiske tvetydigheten anser jeg derfor som lav. Jeg vurderer nivået av konflikt som så høyt at det påvirker beslutningen.

Denne vurderingen tilsier et politisk implementeringsperspektiv ut fra Matlands modell, som illustrert i Figur 11.

Tvetydighet	Lav	Konflikt	
		Lav	Høy
	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>	
	Høy	Ekspérimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 11 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2003

Som nevnt i kapittel to ser jeg på nøkkelfaktoren mer som et verktøy i besvarelsen av problemstilling to. Som Figur 11 viser er verktøyet makt. For å beslutte obligatorisk implementering måtte noen hatt makt og ønske om å tvinge gjennom beslutningen i Finansdepartementet, eller forhandle frem en enighet om virkemidler.

4.2 Beslutningspunkt 2009

4.2.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2009

I 2009 lå sluttrapport og evaluering av pilotprosjektet for utarbeidelse og utprøving av statlige regnskapsstandarder etter periodisert prinsipp til grunn for en ny høringsrunde og beslutning. Evalueringen ble publisert i SSØ-rapport 1/2009 (SSØ. 2009). Hovedinntrykket er at virksomhetene og departementene har identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til bruk av periodisert regnskapsinformasjon. Det er likevel stor variasjon i hvor store effekter de enkelte virksomhetene og departementene har erfart, og omfanget av effektene. Det er flere potensielle effekter som ennå ikke er realisert. Samlet sett er det ikke identifisert klare mønstre som tyder på at noen typer virksomheter kan forvente større nytte av periodisert regnskap enn andre. Det er derfor lite grunnlag for å avgrense eventuell bruk av et periodisert regnskap. Evalueringen viser imidlertid at virksomheter med betydelige varige driftsmidler kan forvente stor nytte av periodisert regnskapsinformasjon knyttet til forvaltning av eiendelene. Det er dokumentert varierende oppstartskostnader, men kostnadene synes å kunne dekkes innenfor gjeldende budsjettammer for de virksomhetene som velger å benytte seg av periodiserte virksomhetsregnskaper.

Høringen i 2009 skiller seg fra de andre høringene analysen omfatter ved at det ikke er en NOU som ligger til grunn. Det har noen praktiske konsekvenser. I denne høringen ble det formulert 18 spørsmål. Departementene ble oppfordret til å innhente svar direkte fra virksomhetene, og ikke sammenstille svarene. Det kan være noe av bakgrunnen for at det kom noe flere svar i denne høringsrunden, og da spesielt fra forvaltningsorganene. Det kom totalt 45 svar som i Tabell 3 er kategorisert på de ulike virksomhetstypene. Selv om det kom flere svar enn i 2003, hadde jeg forventet enda flere. Årsaken er at en tilsvarende høring innenfor samme tema (høringen av forslag til standarder for årsrapporter og publisering av disse), kom det 91 svar (Regjeringen. 2012).

Tabell 3 Høringsinnspill 2009 (Regjeringen. 2009)

Type virksomhet	Sektor	Innspill 2009	Prosentvis fordeling
Departement	Statlig	13	29 %
Interesseorganisasjon	Privat	6	13 %
Ordinært forvaltningsorgan	Statlig	17	38 %
Forvaltningsorgan med særskilte fullmakter	Statlig	4	9 %
Statlig foretak	Statlig	4	9 %
Riksrevisjonen	Statlig	1	2 %
Totale høringsinnspill		45	100 %
<i>Innspill fra virksomheter i statlig sektor</i>		39	87 %
<i>Innspill fra virksomheter fra privat sektor</i>		6	13 %

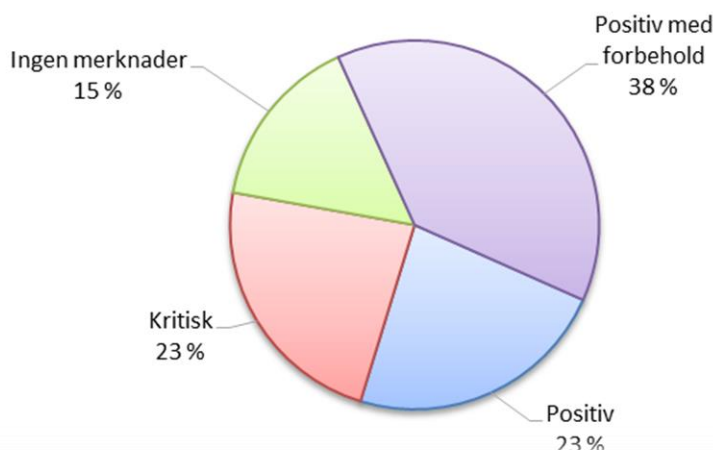
Få uttalelser kan peke i retning av at få virksomheter ser spørsmålet som relevant for sine interesser. Flere av høringsinstansene påpeker imidlertid at høringen hadde svært kort frist, kom i en hektisk periode og at spørsmålene var mange og opplevdes komplisert å svare på.

Konflikt

Blant departementene er svarprosenten fortsatt høy, selv om den har gått noe ned. 13 av 16² departementer har svart, noe som utgjør 81 % (Forvaltningsdatabasen 2009). Som Figur 12 viser har synspunktene endret seg noe sammenlignet med i 2003.

² Korrigert for Finansdepartementet og Statsministerens kontor

Departementenes synspunkter 2009



Figur 12 Departementenes synspunkter i 2009

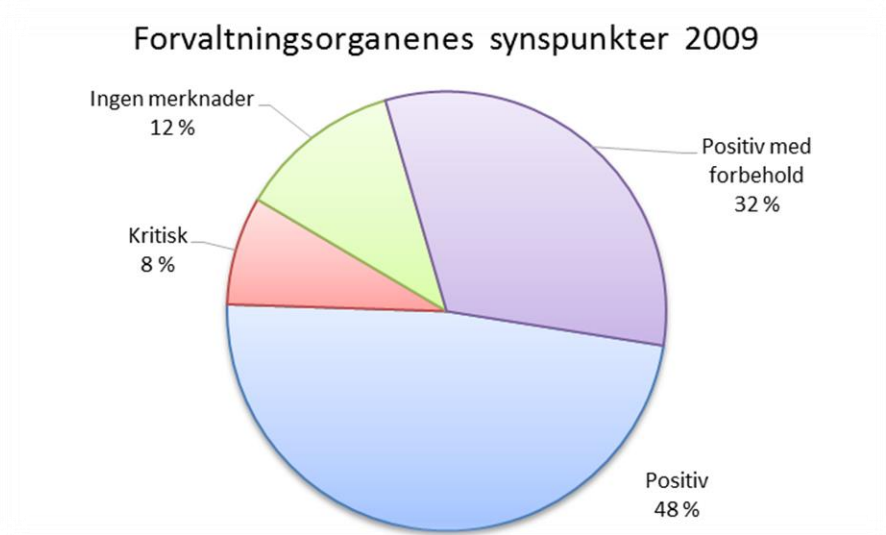
Andelen positive departementer har sunket, og det er kun 23 % som ikke har noen forbehold. De tre departementene som er utelukkende positive begrunner dette med muligheten for mer og bedre styringsinformasjon. Det mener de vil legge til rette for en mer effektiv statlig forvaltning. Fornyings- og administrasjonsdepartementet skriver: «For å kunne vurdere og følge opp effektiviteten i statlig forvaltning, er det en forutsetning at det foreligger informasjon om forbruket av ressurser (dvs. kostnader). Dagens kontantprinsipp innebærer at budsjett og regnskap gir mangelfull informasjon for slik oppfølging». Alle de positive ser på obligatoriske standarder som en fordel, fordi det legger til rette for sammenligninger. De positive departementene kjennetegnes av at de har erfaring med periodisert prinsipp.

38 % av departementene er positive til å etablere standarder, men har forbehold knyttet til om de bør gjøres obligatoriske. Forbeholdene er i stor grad knyttet til nytten for egen sektor, på samme måte som i 2003. Barne- likestillings- og familiedepartementet er i utgangspunktet enig i at det bør etableres standarder dersom periodisert prinsipp skal følges ut over prøvingsperioden, men skriver samtidig at «Enkelte av våre virksomheter er små og det kan dermed også diskuteres i hvilken grad de vil være i stand til å nyttiggjøre seg regnskap ført etter disse prinsippene». Justisdepartementet skriver i sitt høringssvar «JD er enig i at det fremstår som hensiktsmessig å etablere et felles sett med statlige regnskapsstandarder for virksomheter som velger å føre sitt interne virksomhetsregnskap etter andre prinsipper enn kontantprinsippet. (...) JD er for øvrigsvært usikker på om kravet til periodisert regnskapsføring bør gjøres obligatorisk, og om føring av regnskapet etter alternative

prinsipper reelt gir bedre styringsinformasjon som forsvarer økt ressursbruk og strengere kompetansekrav til regnskapsmedarbeidere i statlig virksomhet.». Jeg ser av Gul bok 2010 at Finansdepartementet vurderer Justisdepartementet som kritisk i sin høringsuttalelse (Prop 1 S (2009-2010), 105), men jeg holder likevel fast på min tolkning og kategorisering av dem som positive med forbehold.

Blant de kritiske departementene finner jeg igjen Kultur- og kirke departementet, som opprettholder sin begrunnelse fra 2003. Helse- og omsorgsdepartementet har gått fra positiv med forbehold i 2003. De er i 2009 veldig opptatt av merbelastning og muligheter for feilføringer og feiltolkninger.

Totalt har 25 forvaltningsorganer svart. Det er flere enn i 2003, men andelen av totale virksomheter er fortsatt lav. Hvis jeg igjen tar utgangspunkt i totalt antall virksomheter i 2016 er andelen som har svart ca. 13 %. I fremstillingen av synspunkter i Figur 13 er høringssvarene fra de ordinære forvaltningsorganene, forvaltningsorganer med særskilte fullmakter og statlige foretak slått sammen som i 2003.



Figur 13 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2009

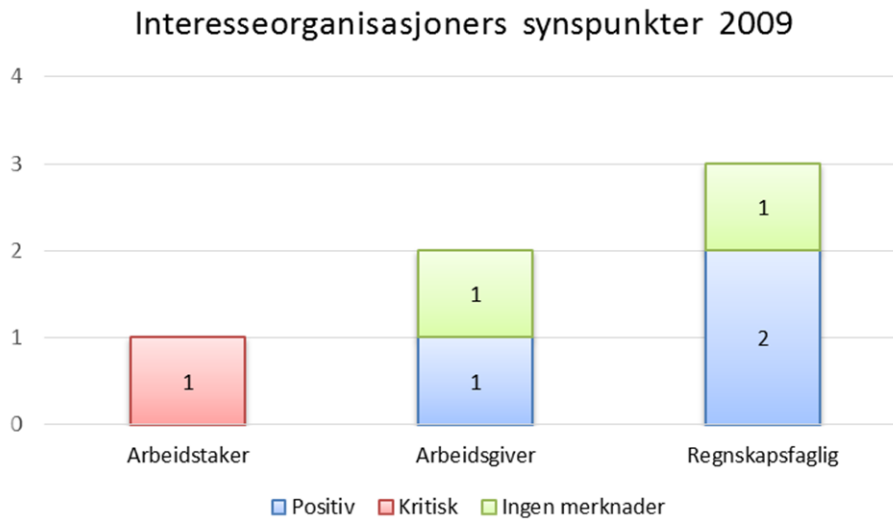
Samlet sett er 80 % av virksomhetene positive, tilsvarende som i høringsrunden i 2003. Men i 2009 er det en større andel av de positive som har forbehold. 48 % er positive og har ingen forbehold med å gjøre de statlige regnskapsstandardene obligatoriske. Igjen er det argumenter om bedre styringsinformasjon og fordeler med standardisering som fremheves mest.

Fiskeridirektoratet (deltaker i pilotprosjektet) skriver: «*Periodiseringsprinsippet gir bedre kostnadsinformasjon, og bedre grunnlag for sammenligninger av kostnadstall over tid og mellom enheter internt i virksomheten*». Flere av virksomhetene fokuserer også på muligheter for sammenligning og nytteverdien av å gjøre det likt. Direktoratet for IKT og forvaltning skriver at «*Både for virksomhetene som skal bruke slike regnskaper og for dem utenfor virksomhetene som er interessert i regnskapsinformasjon fra en virksomhet, er det til stor hjelp at regnskapene ikke bygger på eller er unødig tilpasset virksomhetenes egne preferanser og eventuelle særtrekk*». Det er også gjennomgående for virksomhetene som er positive at de mener de har kompetanse og ressurser til å ta dette i bruk. De fleste av de positive har erfaring med å føre periodisert regnskap og vet hvilken informasjon de kan hente ut og benytte i styringen.

Det er 32 % av virksomhetene som har forbehold, mot 10 % i 2003. Forbeholdene er også her knyttet til kost-nyttevurderinger. Forbrukerrådet sier blant annet at de er positive til at det etableres standarder, og at veivalgene i periodiseringsprosjektet virker fornuftige, men reglene bør skille mellom store og små virksomheter. Tilsvarende mener Jernbaneverket at reglene kun bør være obligatoriske for kapitalintensive virksomheter. Det er også usikkerhet knyttet til behov for kompetanse og ressurser. Flere trekker også frem at selv om de har ressursene, vil det skape en sårbarhet i virksomheten ved at de i større grad blir avhengige av nøkkelpersoner. Flere er også positive til å ta i bruk periodisert prinsipp, dersom det innebærer at man kan slutte å rapportere etter kontantprinsippet.

Det er to virksomheter som stiller seg kritiske, og det er Oljedirektoratet og Politidirektoratet. Politidirektoratet kan ikke se at periodisert prinsipp vil føre til bedre styringsinformasjon som de kan ha nytte av. Oljedirektoratet har ikke svart på alle spørsmålene som stilles, men skriver at «*slik OD ser det vil innføring av et periodisert virksomhetsregnskap medføre at OD trolig må omorganiseres og vi mister vår egenart og fleksibilitet. Det vil få store konsekvenser for ressurser, bemanning, oppgaveløsning og organisering*». Kritikken bygger på tilsvarende argumenter som i 2003.

Fra 2003 er antall innspill fra interesseorganisasjoner nærmest halvert, til kun seks innspill. Figur 14 viser interesseorganisasjonenes synspunkter, fordelt på de ulike kategoriene av interesseorganisasjoner.



Figur 14 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2009

Nedgangen kan skyldes at høringen tar for seg spørsmål som kan være vanskelige å svare på for virksomheter som ikke kommer til å benytte de statlige regnskapsstandardene. Det kan underbygges av at det er flest regnskapsfaglige interesseorganisasjoner som har svart. Ingen av de regnskapsfaglige er kritiske til å implementere regnskapsstandarder basert på periodisert prinsipp, men to av tre har forbehold. Den norske revisorforening er svært opptatt av at hele statsregnskapet bør følge periodisert prinsipp, og at man ikke lenger bør benytte kontantprinsippet.

Fra arbeidsgiverforeninger har det kommet to svar, fra Kommunenes sentralforbund og Spekter. Kommunenes sentralforbund mener tiden er moden for å harmonisere statlige virksomhetsregnskaper med regnskaper etter regnskapsloven, og håper på samme måte som i 2003 på en tilsvarende vurdering for kommunesektoren. Spekter har ikke gitt noen merknader.

På arbeidstakersiden er det kun LO som har kommet med høringsuttalelse, og de er kritiske som i 2003. De tar sterkt til orde for at å implementere periodisert prinsipp ikke er svaret på utfordringene med kontantprinsippet. De henviser til New Public Management, og at implementeringen av periodisert prinsipp i andre land har ført til omfattende

konkurransetsetting og privatisering av tjenester. De mener periodisert prinsipp er utarbeidet for privat sektor, og at å følge dette prinsippet «ikke er hensiktsmessig» for offentlige virksomheter. De skriver videre: «LO har så langt finansiert 4 forskningsrapporter om temaet de siste årene og forskningsprosjektet videreføres i 2009. Formålet nå er å utrede alternative systemer som gir mer hensiktsmessig styringsinformasjon til politiske beslutningstakere og som tar utgangspunkt i formålet med offentlig sektor». Dette er den første høringsuttalelsen hvor det ikke bare blir ytret forbehold, men der virksomheten også har tatt initiativ til en kampanje mot en eventuell implementering. LO var også i media på denne tiden, og det finnes flere artikler publisert i Klassekampen der de kritiserer forslaget (Klassekampen i samarbeid med For velferdsstaten, 2009).

Tvetydighet

I 2009 vurderer jeg Finansdepartementet som tydeligere når det gjelder formål og videre prosess. De beslutter å videreføre praksisen med at statlige virksomheter, i samråd med overordnet departement, kan føre periodiserte virksomhetsregnskaper som et tillegg til kontantregnskapet. De statlige regnskapsstandardene fastsettes samtidig som anbefalte, men ikke obligatoriske regnskapsstandarder fra 1.1.2010. (Prop. 1 S (2009-2010), 109). Utprøvingen har vist at periodiserte virksomhetsregnskaper legger til rette for kunnskap om kostnader knyttet til å gjennomføre aktiviteter i statlige virksomheter og for sammenlikninger, og at det gir kunnskap om verdien av eiendeler i statlige virksomheter. Men utprøvingen har samtidig vist at det er ulike oppfatninger om nytten, og det er dette Finansdepartementet legger størst vekt på.

Det etableres et tjenestetilbud for virksomheter som ønsker å ta de anbefalte regnskapsstandardene i bruk, som får navnet Regnskapsprogrammet. Direktorat for økonomistyring tilføres midler i perioden 2010 til 2014, for å bistå virksomhetene i overgangen til ny standard kontoplan og en eventuelt frivillig overgang til standardene. I intervjuene beskrives en stor interesse blant virksomhetene for å ta standardene i bruk. Dette bekrefter at det er tydelig hvordan virksomhetene skal gå fram for å starte en eventuell implementering.

Kostnader har vært et viktig forbehold i høringsuttalelsene. I Gul bok 2010 gjør Finansdepartementet en vurdering av kostnader forbundet med implementering i virksomhetene (Prop. 1 S (2009-2010), 108). Vurderingen baserer seg på kartlegging av

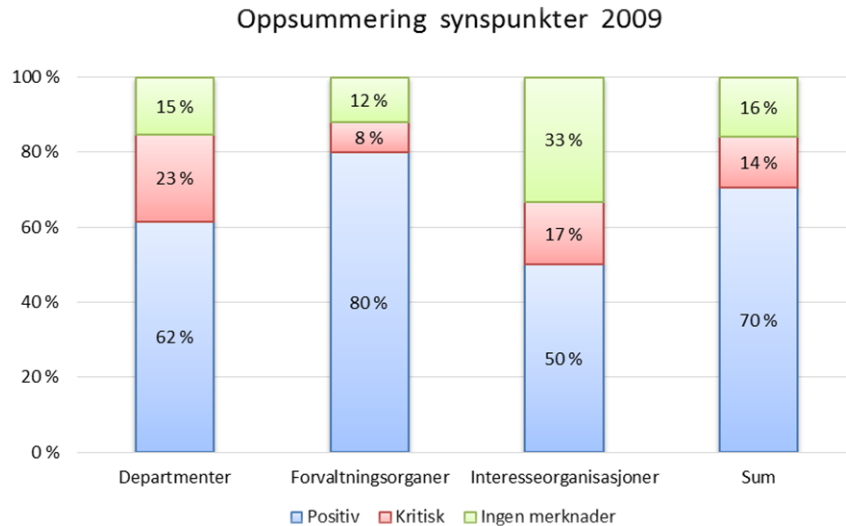
erfaringer fra pilotvirksomhetene og en innrapportering av ressursbruk knyttet til etablering av åpningsbalanser fra høyskoler og universiteter. Finansdepartementet skriver: «*Kostnadene synes med dette å kunne dekkes innenfor gjeldende budsjettammer for de virksomhetene som velger å benytte seg av periodiserte virksomhetsregnskaper*» (Prop. 1 S (2009-2010), 108). Finansdepartementet er tydelige på at virksomhetene ikke blir tilført midler, men at kostnadene bør kunne håndteres innenfor eksisterende bevilgningsrammer.

Kategorisering av den frivillige implementeringen i 2009

I 2009 er konfliktnivået mer nyansert enn i 2003. For statlige virksomheter er fortsatt en stor andel positive til en implementering. Eventuelle forbehold er stort sett knyttet til egne forhold, på samme måte som i 2003. De kritiske ytrer seg noe mer generelt enn i 2003, spesielt blant departementene. Jeg vurderer likevel ikke konfliktnivået som så høyt at det påvirker antallet som implementerer periodisert prinsipp frivillig, da virksomhetene som ikke ønsker det, ikke behøver å ta de anbefalte standardene i bruk. I og med at noen departementer er kritiske kan det likevel påvirke en eventuell implementering, da Økonomireglementet sier at virksomhetene må gjennomføre implementeringen i samråd med overordnet departement. Jeg legger likevel til grunn at det er høy terskel for et departement å avvise en underliggende virksomhets ønske om å ta standardene i bruk, når de er anbefalt av Finansdepartementet.

Blant interesseorganisasjonene stiller det seg annerledes. LO kommer med sterk kritikk av forslaget om å implementere periodisert prinsipp. Kritikken er av periodiseringsprinsippet på generelt grunnlag, og uavhengig om prinsippet gjøres obligatorisk eller frivillig. Dette kommer også til syne gjennom media, der LO gjennom flere artikler i Klassekampen fremmer sitt syn (Klassekampen i samarbeid med For velferdsstaten. 2009).

Dette gjør det vanskelig å anslå konfliktnivået. Det er absolutt konflikt til stede, men hvordan det påvirker selve implementeringen er vanskelig å vurdere. Konflikten er størst blant aktører som ikke direkte påvirkes av implementeringen, men som sier at konsekvensene av den vil påvirke deres interesser. Som Figur 15 viser er det samlet sett en større andel som er positive enn kritiske, selv om andelen varierer mellom virksomhetskategoriene.



Figur 15 Oppsummering av synspunkter i 2009

Situasjonen opplever jeg som mer kompleks i 2009 enn 2003. Det avgjørende for kategoriseringen blir i min vurdering at dette dreier seg om en frivillig implementering. Da får konflikten mindre betydning, fordi de som stiller seg kritiske ikke behøver å forholde seg til implementeringen. Jeg velger derfor å vurdere det overordnede konfliktnivået som lavt i 2009.

Nivået av tvetydighet vurderer jeg som lavere i 2009 enn i 2003. Prosessen er tydeligere skissert ved at Direktorat for økonomistyring får ansvar for å etablere et tilbud til de som ønsker å gå over til å benytte de statlige regnskapsstandardene gjennom Regnskapsprogrammet. I tillegg har Finansdepartementet gjort en vurdering av kostnader slik at virksomhetene har en større formening om hva en implementering vil kreve.

Samlet tilsier min vurdering at implementeringen i 2009 kan kategoriseres som administrativ i henhold til Matlands modell, illustrert i Figur 16.

Tvetydighet	Lav	Konflikt	
		Lav	Høy
	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>	
	Høy	Ekspérimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 16 Kategorisering av implementeringen i 2009

I en administrativ implementering er det tilgang på ressurser som er den avgjørende faktoren for om implementeringen vil lykkes. Finansdepartementet har sagt at virksomhetene ikke tilføres ressurser dersom de ønsker å implementere de statlige regnskapsstandardene, så virksomhetene må prioritere en eventuell implementering innenfor eksisterende rammebevilgning. Det fremgår av høringsuttalelsene at det er svært varierende hvordan virksomhetene vurderer kapasiteten, kompetansen og ressursene de har til å implementere periodisert prinsipp.

Tilbudet Direktorat for økonomistyring fikk i oppdrag å etablere er i Gul bok 2010 beskrevet som «et *begrenset* veiledningstilbud til virksomheter som tar i bruk et periodisert virksomhetsregnskap» (Prop. 1 S (2009-2010), 109). Regnskapsprogrammet ble organisert i fire puljer, for obligatorisk implementering av kontoplan og frivillig implementering av de statlige regnskapsstandardene. I første kull overføres fem virksomheter, hvorav alle implementerte standardene samtidig som kontoplanen. I de neste kullene implementerer en stadig lavere andel standardene. I intervjuene kom det fram informasjon som tyder på at det begrensede veiledningstilbudet Direktorat for økonomistyring etablerte, ikke var tilstrekkelig til å bistå alle virksomhetene som var interessert i å implementere.

Virkingen av disse faktorene samlet vurderer jeg som en sannsynlig årsak til at ikke flere har valgt å ta i bruk periodisert prinsipp så lenge det ikke er gjort obligatorisk. I intervjuene kom det også fram at implementering i virksomhetene i stor grad var avhengig av ildsjeler. Dette var gjerne personer i virksomhetene med kjennskap til periodisert prinsipp, for eksempel gjennom erfaring fra privat sektor. Dette bidrar også til at det ser ut til å være litt tilfeldig

hvilke virksomheter som implementerer de statlige regnskapsstandardene, slik jeg får inntrykk av i kartleggingen Børmer-utvalget gjennomførte i 2015.

4.2.2 En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2009

På samme måte som i 2003 ble høringssvarene fra de statlige virksomhetene vurdert som positive, mens Finansdepartementet likevel ikke valgte å gå for en obligatorisk implementering av periodisert prinsipp. Dette tilsier igjen at det er ulike interesser mellom Finansdepartementet og virksomhetene, noe som er et tegn på konflikt.

I Gul bok 2010 skriver Finansdepartementet i sin oppsummering (Prop. 1 S (2009-2010), 109-110) at: *«Erfaringene etter fire års utprøving viser at de periodiserte virksomhetsregnskapene har vært nyttige for pilotvirksomhetenes interne styring. Den supplerende, periodiserte regnskapsinformasjonen har vært nyttig også for departementenes etatsstyring av pilotvirksomhetene, men i noe mindre grad enn for virksomhetene. Pilotenes ressursbruk knyttet til etablering og bruk av periodiserte virksomhetsregnskap har vært begrenset utover det regnskapsføring etter kontantprinsippet krever».*

Kostnadsdimensjonen var uavklart i 2003, men i 2009 er det gjort en vurdering, som tilsier at dette kan håndteres innenfor virksomhetenes rammer. Som Finansdepartementet skriver viser erfaringsoppsummeringen at informasjonen fra å føre periodisert regnskap har vært nyttig for pilotvirksomhetene. Dette er to argumenter jeg mener bør trekke i retning av å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk i 2009. Argumentene har ikke blitt tillagt særlig vekt av Finansdepartementet. I Gul bok 2007 skrev de at evalueringen skulle gi grunnlag for en ny vurdering (St.prp. nr. 1 (2006-2007), 99). I intervjuene kom det frem informasjon som kunne tyde på at opplevd nytte hos pilotvirksomhetene ikke ble ansett som et argument for implementering, fordi det var forventet at utvalget av virksomheter ville oppleve nytte. Dette undergraver på mange måter det uttalte formålet med hele pilotprosjektet. Dette strider også mot vurderingen som er gjort i evaluering av pilotprosjektet: *«Hovedinntrykket er at det er store variasjoner mellom virksomhetene/departementene når det gjelder alle disse faktorene. De representerer slik sett en stor bredde hva gjelder statlig virksomhet og den tilnærming disse kan ha ved innføring av periodisert regnskap»* (SSØ. 2009, 36).

Som jeg var inne på i analysen av høringsuttalelsene kom det sterkt kritiske innspill fra LO. De var også aktive i media, og i intervjuene ble de beskrevet som *«sterke krefter som ville*

stoppe det». En forklaring kan være at motstanden fra LO har påvirket i større grad enn det som fremgår av dokumentanalysen, og at konflikt kan ha påvirket Finansdepartementets beslutning i 2009.

Jeg synes det er utfordrende å vurdere nivået av tvetydighet. Selv om selve beslutningen er tydelig, med tanke på prosess og virkemidler, opplever jeg begrunnelsen for beslutningen som svært tvetydig. Jeg kan ikke finne gode argumenter for at avklaring av de to store forbeholdene i 2003, spørsmål knyttet til nytte og kostnader, ikke burde tilsi i en beslutning om obligatorisk implementering. Dette skaper tvetydighet. Som jeg var inne på innledningen besluttet Finansdepartementet på dette tidspunktet å gjøre Standard kontoplan obligatorisk. Formuleringen de brukte var «Finansdepartementet legger opp til å innføre Standard kontoplan som en frivillig ordning fra 1.1.2011, med sikte på obligatorisk innføring fra 1.1.2014 etter en nærmere vurdering av erfaringene» (Prop. 1 S (2009-2010), 109). Dette skiller seg markant fra beslutningen knyttet til regnskapsstandardene. På bakgrunn av disse forholdene vurderer jeg tvetydigheten som høy.

Når det gjelder konflikt vurderer jeg den også som høy. Jeg tror motstanden fra fagbevegelsen har påvirket beslutningen til Finansdepartementet i større grad enn jeg vurderte at det påvirket implementeringen i virksomhetene. På bakgrunn av denne vurderingen mener jeg det symbolske implementeringsperspektivet er best beskrivende for beslutningen i 2009.

		Konflikt	
		Lav	Høy
Tvetydighet	Lav	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>
	Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 17 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2009

I et symbolsk implementeringsperspektiv er koalisjonens styrke det avgjørende, og innebærer at makten ligger på mikronivå. I dette tilfellet mener jeg det er en god beskrivelse av LOs mulige påvirkning på Finansdepartementets beslutning i 2009.

4.3 Beslutningspunkt 2016

4.3.1 Konflikt og tvetydighet i virksomhetenes implementering i 2016

1. desember 2015 la Børmer-utvalget frem sin utredning i NOU 2015: 14 *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring*. Også dette utvalget var tydelige i sin anbefaling at det bør være obligatorisk for statlige virksomheter å avlegge virksomhetsregnskapet etter de statlige regnskapsstandardene (NOU 2015:14, 184).

Utvalget mente at et felles regnskapsprinsipp for virksomhetsregnskapet vil virke effektiviserende, og at nytten av en felles standard for alle er større enn eventuelle fordeler ved at den enkelte virksomhet velger regnskapsprinsipp selv. Utvalget mente også at det må legges betydelig vekt på offentlighetens mulighet for innsyn, som vil bli enklere dersom regnskapsprinsippet som benyttes standardiseres (NOU 2015:14, 182). De legger vekt på at regnskapsstandardene er godt utprøvd, og gir nyttig tilleggsinformasjon til brukerne. Det er etablert et kompetansemiljø og opplæringsopplegg rundt standardene, som kan benyttes ved en eventuell beslutning om obligatorisk bruk (NOU 2015:14, 181). Utvalget er åpne på at virksomhetenes nytte av standardene vil variere, men at for staten samlet sett vil nytten være større enn kostnadene. Utvalget legger til grunn at der nytten er relativt liten, vil også kostnadene og ulempene være små. De sammenligner kostnadene med implementeringen av Standard kontoplan, som ble gjennomført uten tilførsel av ekstra ressurser til virksomhetene (NOU 2015:14, 182). Utvalget anbefaler at det gis rimelig tid til omleggingen, men at det bør skje senest fra og med regnskapsåret 2019 (NOU 2015:14, 184).

I 2016 kom det laveste antallet høringsuttalelser i hele prosessen. Tabell 4 viser innspillene fordelt på virksomhetskategoriene.

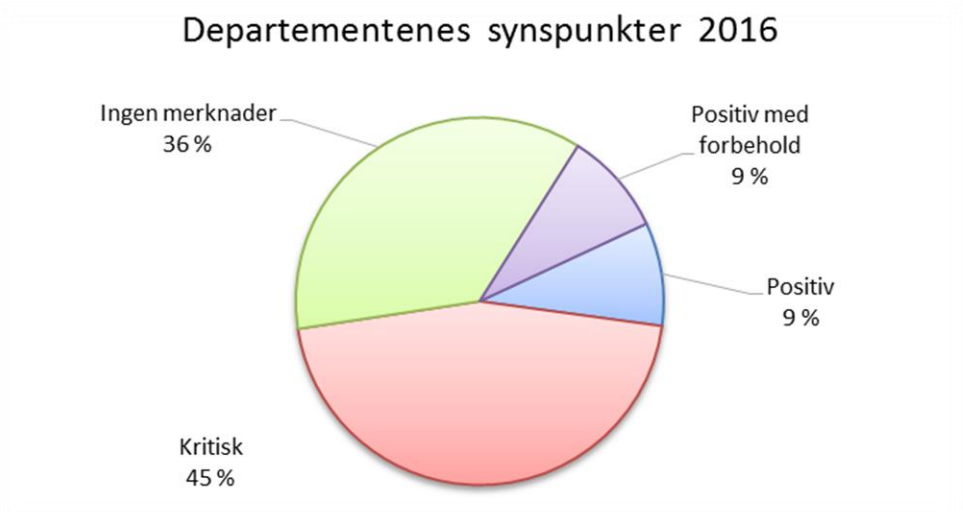
Tabell 4 Høringsinnspill 2016 (Regjeringen. 2015)

Type virksomhet	Sektor	Antall innspill 2016	Prosentvis fordeling
Departement	Statlig	11	31 %
Interesseorganisasjon	Privat	9	25 %
Ordinært forvaltningsorgan	Statlig	11	31 %
Forvaltningsorgan med særskilte full	Statlig	3	8 %
Statlig foretak	Statlig	1	3 %
Riksrevisjonen	Statlig	1	3 %
Totale høringsinnspill		36	100 %
<i>Innspill fra virksomheter i statlig sektor</i>		27	75 %
<i>Innspill fra virksomheter fra privat sektor</i>		9	25 %

Konflikt

I 2016 har 11 av 14³ departementer svart, noe som utgjør en svarprosent på 78,5 %. Det er en lavere svarprosent fra departementene enn tidligere år, men den er fortsatt høy, noe som tyder på at departementene fortsatt engasjerer seg i spørsmålet.

Figur 18 viser departementenes synspunkter i 2016. Sammenlignet med tidligere år er det en markant endring i deres syn på å gjøre de statlige regnskapsstandardene obligatoriske.



Figur 18 Departementenes synspunkter i 2016

Kun 18 % stiller seg overordnet positive, mot rundt 80 % tidligere. Det er litt interessant at Kunnskapsdepartementet, som har stilt seg positiv tidligere, og som eneste departement selv

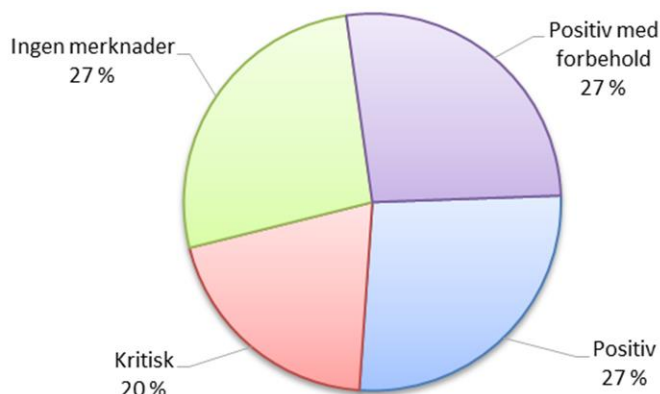
³ Korrigert for Finansdepartementet og Statsministerens kontor

har implementert standardene, ikke kommer med merknader. Det kan skyldes at Kunnskapsdepartementet kom med omfattende innspill i oppstarten av Børmer-utvalgets arbeid. I innspillet trakk de frem nytten de opplever av informasjonen de får fra periodisert regnskap, både i etats- og virksomhetsstyring, men påpekte samtidig at for en del virksomheter vil eventuell obligatorisk implementering av de statlige regnskapsstandardene kreve en ikke ubetydelig kompetanseutvikling på regnskapsområdet (NOU 2015:14, 164).

Blant de kritiske er det gjennomgående at alle mener kostnadene er for høye, og ikke står i forhold til nytten. Flere trekker frem erfaringer fra implementering av Standard kontoplan, og mener det kostnadmessig ikke kan sammenlignes med en eventuell obligatorisk implementering av de statlige regnskapsstandardene. De mener også at kostnadene Børmer-utvalget legger til grunn er for lave, og trekker frem erfaringer fra underliggende virksomheter som har tatt standardene i bruk. Noen mener også at nytten for staten samlet enten er overvurdert eller vag, som på mange måter undergraver et av hovedargumentene for å gjøre det obligatorisk. Et nytt argument er at flere mener at deler av gevinstene ved en eventuell implementering av periodisert prinsipp allerede er tatt ut gjennom implementering av andre tiltak, som innføring av obligatorisk standard kontoplan, endring av kravene til årsrapportering og publisering, og innføring av nettoføringsordningen for merverdiavgift. For eksempel skriver Kommunal- og moderniseringsdepartementet: *«Utvalget anfører også transparens som et viktig argument. Dette er etter vårt syn tilstrekkelig ivaretatt ved dagens obligatoriske publisering av regnskapene og bevilgningsregnskapet».*

Det er 15 forvaltningsorganer som har svart, når ordinære forvaltningsorganer, nettobudsjetterte virksomheter og statlige foretak fremstilles samlet. Dette tilsvarer en svarprosent på i underkant av 8 %, når jeg tar utgangspunkt i antall virksomheter i 2016 (DFØ. 2016). Figur 19 viser at holdningene er mer fragmentert enn tidligere år. Andelen som stiller seg positive til obligatorisk implementering er fortsatt høyere enn de som er kritiske. En større andel enn tidligere år har valgt å ikke gi merknader.

Forvaltningsorganenes synspunkter 2016



Figur 19 Forvaltningsorganenes synspunkter i 2016

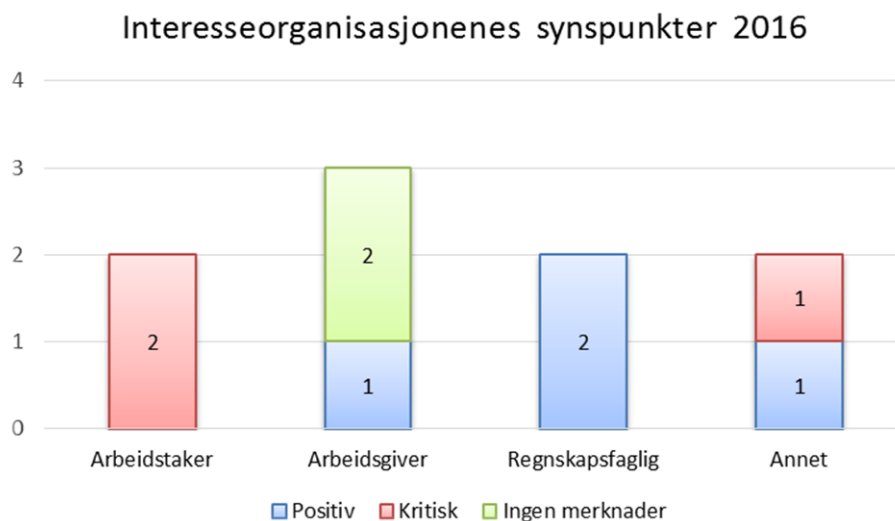
Blant de positive påpekes det at periodisert regnskap vil bidra til bedre styringsinformasjon, som har vært det viktigste argumentet fra både ekspertutvalgene og tidligere høringer. Det som går tydeligere frem denne runden er fordelene for allmenheten. Statens vegvesen skriver: *«Vi ser det også som positivt at dette vil bidra til større åpenhet omkring forvaltning av fellesskapets ressurser. Felles regnskapsprinsipper og en standard for presentasjon av resultater øker tilgjengeligheten for allmennheten»*. Det er også interessant å se at av de som har kommet med positive uttalelser har fem av åtte virksomheter foreløpig ikke implementert de statlige regnskapsstandardene. Lånkassen er en av dem. De skriver: *«Vi mener innføring av periodisert regnskap i statlige virksomheter vil være et viktig bidrag til bedre styring, og stiller oss positive til forslaget om å gjøre dette obligatorisk»*.

Igjen er forbeholdene knyttet til kost-nytte vurderinger. Det som skiller seg ut denne høringsrunden er et større fokus på den faktiske nyttiggjøringen av informasjonen. Dette kan ha sammenheng med kartleggingen det er referert til i Børmer-utvalgets rapport, som sier at 50 % av virksomhetene som har implementert regnskapsstandardene opplever at det i liten grad har gitt dem bedre regnskapsinformasjon til bruk i styringen (NOU 2015:14, 173). Husbanken skriver: *«Nytteverdien derimot anses begrenset da informasjonen ikke brukes i Husbankens virksomhetsstyring, og vi heller ikke oppfatter at overordnet departement har fokus på det periodiserte regnskapet. Tilrådingen støttes under forutsetning av betydelig økning i nytteverdi i anvendelsen av virksomhetsregnskap etter de statlige*

regnskapsstandardene». Også mange av forvaltningsorganene mener kostnadene til implementering og drift er underestimert i Børmer-utvalgets rapport.

Blant de kritiske til en obligatorisk implementering finner jeg Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon (DSS), som vurderer å gå bort fra standardene, og Norges vassdrags- og energidirektorat som allerede har gått tilbake til kontantprinsippet. Begge begrunner dette med at de så langt ikke har erfart noen nytteeffekter, samtidig som kostnadene og ressursbruken periodisert prinsipp krever er for høye. DSS skriver også at: «DSS mener at NOU 2015:14 ikke synliggjør en samfunnsmessig nytte ved de statlige regnskapsstandardene som tilsier at prinsippet bør gjøres obligatorisk».

I denne høringsrunden har det kommet ni hørings svar fra interesseorganisasjoner. Som Figur 20 viser, fordeler de seg ganske jevnt på de ulike kategoriene. Nytt i 2016 er at det er to innspill fra andre typer virksomheter, som begge har tilknytning til veisektoren. Det er Opplysningsrådet for veitrafikken, som er positiv til implementering av periodisert prinsipp, og transportøkonomisk institutt som er kritisk. De har helt ulikt syn på effekten av å fastsette verdi på infrastruktur.



Figur 20 Interesseorganisasjonenes synspunkter i 2016

Det har kommet to uttalelser fra arbeidstakerorganisasjoner, som begge er kritiske. Dette er ikke uventet med tanke på LOs kritiske holdning i 2009. Det som er litt overraskende er at LO ikke har kommet med innspill til denne høringen. Fagforbundet og Norsk Tjenestemannslag

har mange argumenter mot å implementere periodisert prinsipp. Argumentene kan oppsummeres med at de mener formålet med offentlig økonomistyring skiller seg fra formålet i privat sektor, og at periodisert prinsipp derfor er uegnet.

Blant arbeidsgiverforeningene har de fleste valgt ikke å gi merknader, noe som er en endring fra tidligere år. Spekter er positiv. Det er kun to regnskapsfaglige interesseorganisasjoner som har kommet med uttalelser i 2016. I motsetning til tidligere år har ingen av disse tilknytning til kommunal sektor.

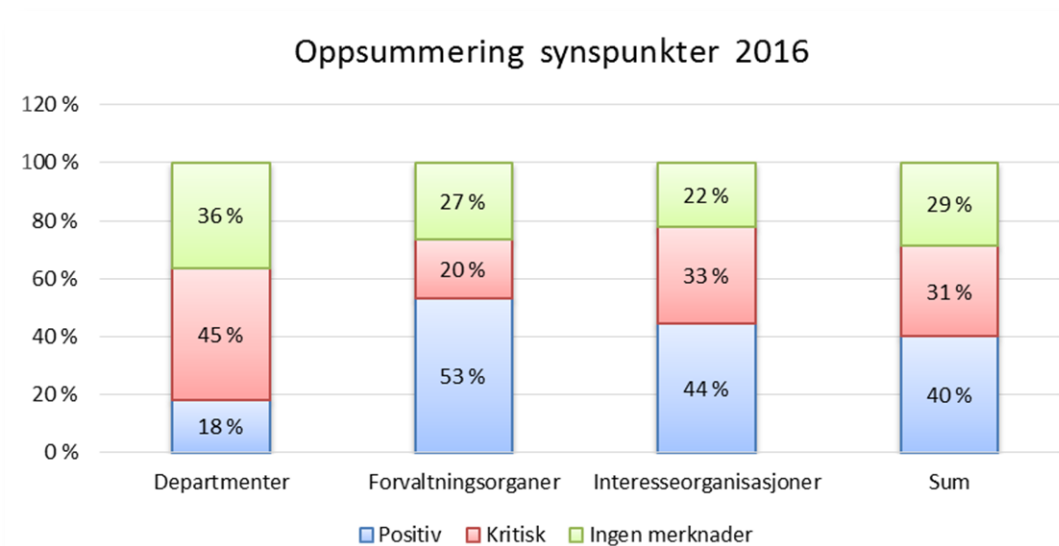
Tvetydighet

I 2016 gjennomføres det jeg vurderer som den mest konkrete høringsrunden i løpet av denne prosessen. Børmer-utvalgets mandat var bredt, men det som omhandlet periodisert prinsipp var mer konkret enn tidligere. Spørsmålet utvalget skal utrede er om regnskapsstandardene bør gjøres obligatorisk for alle statlige virksomheter. De svarer på dette ved å gjøre nye vurderinger av både nytteverdi og kostnader forbundet med en eventuell implementering, som har vært to av de viktigste forbeholdene rundt de tidligere beslutningspunktene. Utvalget benytter erfaringer fra implementering av standard kontoplan som grunnlag for å skissere et forslag til prosess for å gjennomføre implementeringen av obligatoriske regnskapsstandarder.

Jeg opplever også som Finansdepartementet også som tydeligere i sin beslutning, selv om de går mot Børmer-utvalgets anbefaling. Beslutningen begrunner med to ting; Børmer-utvalgets utredning viser at de som fører etter periodisert prinsipp i dag i liten grad benytter merinformasjonen til styring, og at nye anslag for kostnader knyttet til implementering (beregnet av Direktorat for økonomistyring i etterkant av Børmer-utvalgets rapport) er høyere enn utvalget la til grunn (Prop. 1 S (2016-2017)).

Kategorisering av den frivillige implementeringen i 2016

Det har kommet færre hørings svar enn tidligere år, men som Figur 21 viser er holdningene mer fragmentert. Under halvparten av de som har svart på høringen er positive til å gjøre standardene obligatorisk.



Figur 21 Oppsummering synspunkter i 2016

Med begrunnelse i at synspunktene er mer fragmentert, og at andelen virksomheter som er kritiske har økt betraktelig, vurderer jeg konfliktnivået til å være høyt i 2016. Jeg vurderer nivået av tvetydighet som lavt, fordi usikkerhetsmomentene knyttet til nytte og kostnader fra 2003 er adressert og utredet. Utfordringen er at resultatet ikke var som forventet etter evalueringen i 2009 når det kom til nytte, og at kostnadsanslagene til Børmer-utvalget ble satt spørsmålsteget ved. Det ble gjort en ny beregning av Direktorat for økonomistyring som viste at anslagene sannsynligvis var høyere. Som beskrevet i kapittel to kan tvetydighet ifølge implementeringsteorien benyttes som et virkemiddel for å redusere konflikt, og her kan det se ut som at tydelighet kan ha påvirket konfliktnivået. På bakgrunn av denne vurderingen ser jeg på det politiske implementeringsperspektivet som best beskrivende for situasjonen i 2016.

		Konflikt	
		Lav	Høy
Tvetydighet	Lav	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>
	Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 22 Kategorisering av implementeringen i 2016

Som figur 22 viser kjennetegnes politiske implementeringsprosesser av at noen må ha makt til å tvinge en eventuell beslutning gjennom, eventuelt at man klarer å forhandle frem en enighet om virkemidler. Kostnader trekkes frem som et av de viktigste argumentene mot implementering, og hadde det vært det eneste argumentet kunne man sett på ressurser som et virkemiddel for å skape enighet om å gjøre det obligatorisk. Imidlertid har merverdi i styringsinformasjon vært et av de viktigste argumentene for å implementere prinsippet, og når det ser ut til at det argumentet ikke er oppfylt, er det ikke unaturlig at kritiske synspunkter i større grad kommer frem.

Jeg vurderer makt som sentralt for å få virksomheter til å implementere periodisert prinsipp når en så stor andel er kritiske. Spesielt tror jeg dette påvirkes av departementenes kritiske holdning, fordi en eventuell implementering i virksomhetene må godkjennes av overordnet departement.

4.3.2 En vurdering av Finansdepartementets beslutning i 2016

I stedet for å følge Børmer-utvalgets anbefaling vedtok Finansdepartementet «å arbeide videre med tiltak for forenkling, effektivisering og publisering for å øke nytten og redusere kostnadene forbundet med periodisering og bruk av de statlige regnskapsstandardene i virksomhetene. Det tas ikke stilling til å innføre obligatorisk periodisering nå, men det skal foretas en ny vurdering innen tre år når forenklingstiltak er gjennomført» (Prop. 1 S (2016-2017), 103). En del av Børmer-utvalgets utredning baserte seg på en undersøkelse av opplevd nytte i virksomheter som har implementert de statlige regnskapsstandardene. Det fremgår av rapporten at om lag halvparten av de som i dag benytter dem oppgir at de i liten grad opplever at ny informasjon benyttes i styringen, og at bare 10 % opplever at standardene i høy grad har bedret bruken av regnskapsinformasjon i styringen (NOU 2015:14, 173). Børmer-utvalget gjorde også en vurdering av kostnadene forbundet med en eventuell obligatorisk implementering. I etterkant av høringen ba Finansdepartementet Direktorat for økonomistyring om å gjennomgå kostnadsanslagene for både implementering og varig drift, og beregnet implementeringskostnadene til nær det dobbelte av utvalget (Prop. 1 S (2016-2017), 102). Finansdepartementet skriver i Gul bok 2017 at de deler utvalgets vurdering av at det er viktig å skaffe til veie mer og bedre informasjon av kostnadsbildet i statlige virksomheter, men sier samtidig at det bør legges større vekt på ressurseffektivitet enn det gjøres i dag (Prop. 1 S (2016-2017), 102).

I analysen av første del av problemstillingen vurderer jeg prosessen i 2016 som en politisk implementeringsprosess der makt er den sentrale nøkkelfaktoren. Finansdepartementet velger i stedet å jobbe videre med nytte og kostnader knyttet til implementering på virksomhetsnivå. Det er viktig at standardene og utnyttelsen av dem i styringen av virksomheten utnyttes fullt ut, men jeg legger merke til at det i veldig liten grad legges vekt på hensyn utenfor virksomhetene. Børmer-utvalget påpeker i rapporten at en eventuell implementering vil ha nytte og gevinster utenfor virksomhetene, men jeg kan ikke finne at det er en del av Finansdepartementets vurdering. For en del virksomheter vil nytten først vise seg når alle virksomheter implementerer prinsippet. For allmennheten vil innblikk og forståelse av statlig ressursbruk øke ved å implementere et felles prinsipp som tilsvarer prinsippet som benyttes i privat sektor. Dette er hensyn som ikke har kommet spesielt godt frem i høringsrunden, der virksomhetene i større grad er opptatt av sine egne behov. Fra mitt ståsted ville det være naturlig at Finansdepartementet talte fellesskapets og allmennhetens sak. En mulig årsak til at de ikke vektlegger disse forholdene kan være at nåværende regjering har stort fokus på avbyråkratisering og effektivisering. Blant annet har den iverksatt en avbyråkratiserings- og effektiviseringsreform (ABE). Å vedta et tiltak som både fører til økte kostnader og tilleggsarbeid, er ikke forenelig med denne politikken.

På dette beslutningspunktet ser Finansdepartementets beslutning ut til å være samstemt med flertallet av høringsuttalelsene. Jeg kan heller ikke se at det er sterke krefter i kulissene som prøver å påvirke i den ene eller andre retningen, som LO gjorde i 2009. Utfordringen i 2016 er knyttet til målkonflikt slik jeg ser det. Regjeringens satsing på avbyråkratisering og effektivisering er ikke forenelig med resultatet av Børmer-utvalgets utredning og de senere kostnadsberegningene til Direktorat for økonomistyring. Jeg vurderer derfor konfliktnivået til å være høyt i 2016.

Tvetydigheten vurderer jeg derimot som lav. Dette er den tydeligste vurderingen Finansdepartementet har gjort i løpet av denne prosessen. Dette tilsier et politisk implementeringsperspektiv i Matlands modell, illustrert i Figur 23.

Tvetydighet	Lav	Konflikt	
		Lav	Høy
	Administrativ implementering <i>Ressurser</i>	Politisk implementering <i>Makt</i>	
	Høy	Eksperimentell implementering <i>Rammebetingelser</i>	Symbolsk implementering <i>Koalisjonen styrke</i>

Figur 23 Kategorisering av Finansdepartementets beslutning i 2016

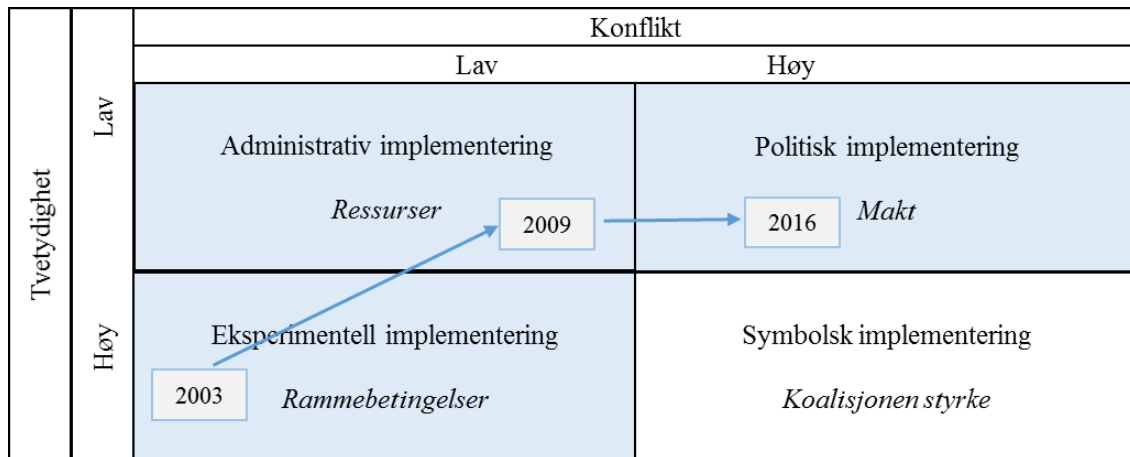
I dette perspektivet er makt det viktigste verktøyet. I det politiske klimaet i 2016 oppfatter jeg det slik at Finansdepartementet ikke hadde mulighet til å vedta å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk i alle statlige virksomheter. Dette kan også bidra til å forklare hvorfor deres beslutning var å sette i gang tiltak for å øke nytte og redusere kostnader, som er å anse som problemløsende tiltak, og dermed konfliktdempende.

I andre land knyttes overgangen til periodisert prinsipp ofte sammen med større styringsreformer, blant annet begrunnet med et ønske om økt fokus på effektivitet, bedre styring med ressursbruken i staten, og bedre oversikt over økonomiske forpliktelser i et langsiktig perspektiv (NOU 2003:6, 78-80). Det er dermed ganske interessant at kostnader er et argument mot implementering i Norge, selv om jeg har vurdert tvetydigheten som lav i 2016. Allerede i 2003 fremhevet Statsbudsjettutvalget at selv om Norges økonomiske situasjon er forholdsvis god er det like viktig med en effektiv bruk av ressurser (NOU 2003:6, 172). Effektiviseringsgevinster gjennom at bedre regnskapsinformasjon kan bidra til mer effektiv utnyttelse i fordeling av midler, ser ikke ut til å være en del av Finansdepartementets vurdering. Ut fra dette perspektivet er det interessant at ikke en større, samfunnsøkonomisk analyse av nytte og kostnader er lagt til grunn for vurderingen.

4.4 Sammenligning av forventninger og funn

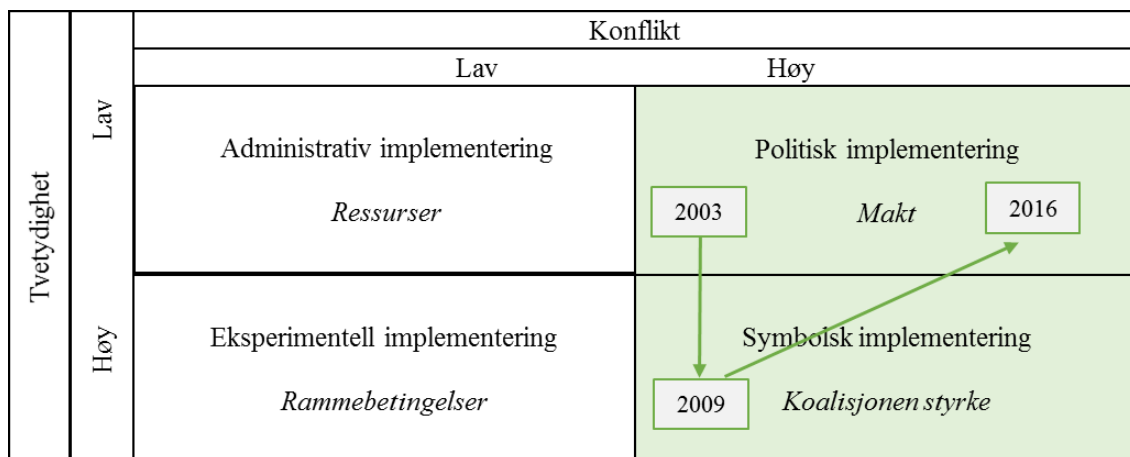
I kapittel 2.1.2 presenterte jeg forventninger om hvordan de to problemstillingene ville plassere seg i Matlands implementeringsperspektiver, basert på teorien. For spørsmålet om hvorfor ikke flere virksomheter har implementert periodisert prinsipp hadde jeg en forventning om at jeg ville finne en utvikling fra eksperimentell til administrativ implementering, og at ressurser ville være den avgjørende faktor for at ikke flere virksomheter har implementert periodisert

prinsipp i sine virksomhetsregnskaper. Analysen bekreftet forventningene på de to første beslutningspunktene, men som Figur 24 viser har utviklingen gått i retning av økt konflikt.



Figur 24 Oppsummering analyse av problemstilling nr. 1

Tilsvarende hadde jeg en forventning om at Finansdepartementets beslutninger gjennom hele perioden ville være preget av et høyt konfliktnivå, på grunn av målkonflikt. Som Figur 25 viser, har prosessen vært preget av konflikt ved alle beslutningspunktene.



Figur 25 Oppsummering analyse av problemstilling nr. 2

Jeg hadde en forventning utledet fra teorien om at tvetydigheten ville være lav gjennom hele perioden fordi omfattende utredninger og evalueringer lå til grunn for beslutningene. I motsetning til min forventning, vurderte jeg ut ifra analysen også nivået av tvetydighet som høyt i 2009. Bakgrunnen for det var at formålet med den frivillige implementeringen ble tvetydig, da argumentene pekte i retning av en obligatorisk implementering.

5 Avslutning og konklusjon

5.1 Oppsummering og svar på problemstillingene

I denne oppgaven har jeg søkt å besvare to problemstillinger knyttet til implementering av periodisert prinsipp i statlige virksomheter. Analysen er strukturert etter tre beslutningspunkter hvor spørsmålet om obligatorisk implementering har vært oppe til vurdering. For å besvare problemstillingene har jeg benyttet en modell innenfor implementeringsteori, utarbeidet av Richard E. Matland. Modellen baserer seg på å kategorisere implementeringsprosesser i fire perspektiver, basert på tilstedeværelse av konflikt og tvetydighet. Hvert perspektiv inkluderer en nøkkelfaktor som ifølge Matland vil ha avgjørende betydning for utfallet av implementeringen.

Den første problemstillingen handler om hvorfor ikke flere virksomheter frivillig har implementert periodisert prinsipp i sine virksomhetsregnskaper. Analysen har vist at prosessen må ses i lys av ulike implementeringsperspektiver på de tre beslutningspunktene. Videre betyr det at ulike nøkkelfaktorer har betydning for hvor mange virksomheter som har implementert periodisert prinsipp etter de tre beslutningspunktene. I perioden fra 2003 til 2009 tilsier analysen at det var rammebetingelsene, i form av et pilotprosjekt med begrenset antall deltakere samt manglende regnskapsstandarder, som satte begrensningene. Selv om muligheten for å implementere periodisert prinsipp på egenhånd var tilstede, vurderte jeg situasjonen som lite tilrettelagt for å gjøre det. I perioden fra 2009 til 2016 er min vurdering at det var ressurser som satte begrensningene. Viljen til å implementere periodisert prinsipp var tilstede i mange virksomheter, men Direktorat for økonomistyring hadde for liten kapasitet til å følge opp alle. Etter 2014 falt det organiserte tilbudet om bistand bort. I 2016 er situasjonen snudd, og motstanden mot implementering har økt. Implementering av periodisert prinsipp på dette tidspunktet vurderer jeg i stor grad som avhengig av et pålegg fra Finansdepartementet, og makt er den avgjørende nøkkelfaktoren.

Analysen har vist at prosessen knyttet til den frivillige reformen har utviklet seg i retning av større tydelighet og mer motstand, og dermed økt konflikt. Utviklingen fraviker fra mine forventninger, da jeg på forhånd hadde en antagelse om at konfliktnivået ville være lavt. Implementeringsteorien stadfester at det er enklere å være tydelig når man har god kjennskap til et fenomen. Denne prosessen har i stadig større grad blitt erfaringsbasert, noe som er en

mulig forklaring på utviklingen i retning av mer tydelighet ifølge teorien. Implementeringsteorien sier også at tvetydighet er et virkemiddel for å redusere konflikt. Økt tydelighet kan derfor bidra til å forklare den økende motstanden mot periodisert prinsipp.

Problemstilling nummer to omhandler på mange måter den andre siden av saken, nemlig hvorfor ikke Finansdepartementet har gjort periodisert prinsipp obligatorisk. Analysen har vist at også beslutningene deres må ses i lys av ulike implementeringsperspektiver. Beslutningspunktet i 2003 ser ut til å være påvirket av konflikt i Finansdepartementet, og at ulike interesser i departementet kan ha ført til at periodisert prinsipp ikke ble obligatorisk. I 2009 viser analysen, noe overraskende, at nivåene av både konflikt og tvetydighet var høye, noe som førte til at krefter utenfor Finansdepartementet fikk avgjørende betydning for beslutningen. Mer konkret antar jeg at sterk motstand fra LO påvirket beslutningen om ikke å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk i 2009. I 2016 vurderer jeg konfliktnivået som høyt og tvetydigheten lav, og at manglende bruk av makt har påvirket beslutningen. Bakgrunnen for konflikten er det jeg vurderer som en målkonflikt med regjeringens effektiviserings- og avbyråkratiseringspolitikk. Det kan også forklare hvorfor Finansdepartementet besluttet å sette i gang arbeid med å øke nytte og redusere kostnader.

Jeg har vært inne på at politikken de siste årene har dreid seg om avbyråkratisering og effektivisering, og at det kan ha påvirket Finansdepartementets beslutning. Effektiviseringskravene vil også føre til en reduksjon i tilgjengelige ressurser for virksomhetene, som igjen vil gjøre det vanskeligere å prioritere en implementering uten tilførsel av midler eller bistand. På denne måten kan regjeringens politikk også påvirke virksomhetenes vurderinger knyttet til implementering av de statlige regnskapsstandardene.

Det er interessant å se at kostnader har blitt tillagt så stor vekt i argumentasjonen for ikke å gjøre periodisert prinsipp obligatorisk i Norge. Implementering av periodisert prinsipp er et element i reformbølgen New Public Management, og andre land implementerer gjerne periodisert prinsipp som en del av større styringsreformer med utgangspunkt i effektiviserings- og innsparingsbehov. Jeg undrer meg over om de kan ha vurdert kostnader og nytte i et større samfunnsøkonomisk perspektiv, enn kun det som direkte er relatert til arbeid i virksomhetene.

Prosesen er ikke avsluttet, og spørsmålet skal vurderes på nytt i 2019. I tildelingsbrevet for 2017 har Direktorat for økonomistyring fått i oppdrag å jobbe med tiltak som vil øke nytten og redusere kostnadene knyttet til bruk av periodisert prinsipp (Direktorat for økonomistyring 2017). I innledningen til Børmer-utvalgets rapport står det: «*Hensynet til enkeltelementer må veies mot hensynet til en forsvarlig helhet*» (NOU 2015:14, 9). Et annet inntrykk analysen har gitt meg er at dette argumentet i liten grad har fått plass i Finansdepartementets vurdering. Jeg er spent på hvilke argumenter Finansdepartementet velger å legge til grunn for sin neste beslutning. Dette temaet er fortsatt svært aktuelt, og det blir interessant å se om den pågående prosessen i EU-landene kan være en pådriver for implementering også i andre land, for eksempel Norge.

5.2 Oppgavens begrensninger

Analysen er basert på det som fremgår av handlinger i Gul bok i perioden 2002 til 2017. Det er lange perioder i prosessen hvor temaet i liten grad er adressert her. En svakhet ved analysen er derfor at jeg på grunn av oppgavens omfang i liten grad har kunnet fokusere på det som har skjedd utenom de konkrete beslutningspunktene.

Det er flere tiltak jeg ikke har hatt kapasitet til å utforske, som jeg ser kan ha påvirkning på begge problemstillingene. For eksempel er prosessen med implementering av regnskapsstandarder basert på periodisert prinsipp en del av et større reformarbeid innenfor økonomistyring i staten, og jeg skulle gjerne sett alle tiltakene mer i sammenheng. Innhold og oppbygging av standardene kan også ha påvirket både virksomhetenes og Finansdepartementets syn på dem.

Som jeg var inne på i kapittel tre skulle jeg også gjerne innhentet mer informasjon fra virksomhetene gjennom intervjuer. Når det gjelder reliabilitet kunne denne vært styrket ved at jeg gjennomførte flere runder med koding, eller fikk en uavhengig part til å kode grunnlaget mitt. På grunn av kapasitetshensyn har dette ikke vært mulig. Svarprosenten på høringene er også lav, så å trekke noen sikre konklusjoner er vanskelig. Samtidig har de samme høringsuttalelsene ligget til grunn for Finansdepartementets beslutninger.

5.3 Behov for videre forskning

Analysen har gitt meg mer innsikt i prosessen med å implementere periodisert prinsipp i statlige virksomheter. Det kunne også være interessant å utvide eller supplere min analyse

med for eksempel Prop. 1 S for Finansdepartementets kapittel, og tildelingsbrev og årsrapporter fra Direktorat for økonomistyring. Det kunne gitt innblikk i hva som har foregått i prosessen i årene Prop. 1 S ikke omhandler den i særlig grad.

Som jeg nevnte innledningsvis er det fortsatt 13 OECD-land som ikke har implementert periodisert prinsipp i statsregnskapet. Det kunne være interessant å undersøke om deres argumenter er de samme som er brukt i Norge. Ideen til dette fikk jeg på bakgrunn av kostnadsargumenter vi legger til grunn, som ser ut til å skille seg fra argumentasjonen i land som har implementert periodisert prinsipp. Som jeg har vært inne på er periodisert prinsipp allerede obligatorisk i våre naboland, og det kunne også være interessant å sammenligne prosessene for å se hva som ligger bak de ulike resultatene.

Det er gjort flere undersøkelser av hvordan de statlige virksomhetene utnytter merinformasjonen av periodiserte regnskap. Den siste som ble gjennomført av Børnerutvalget tyder på at dette er utfordrende for mange virksomheter. Jeg synes derfor det hadde være svært spennende å se på hva som gjør dette utfordrende, og hvilke faktorer som skiller de virksomhetene som har klart å utnytte merinformasjonen fra de som opplever ikke å få det til.

Til sist er det gjennomgående i min analyse av hørings svar at departementene virker mer skeptiske enn forvaltningsorganene. Dette har jeg ikke fått gått så nærme inn på. Det kunne vært svært interessant å se på dynamikken mellom virksomheter og departementer, spesielt siden departementene har en viktig rolle når det gjelder å etterspørre og nyttiggjøre merinformasjonen periodisert prinsipp kan bidra med.

6 Litteraturliste

- Arnabold, Michaela og Irvine Lapsley. 2009. *On the implementation of accrual accounting: A study of conflict and ambiguity*. European Accounting review, Vol. 18, Issue 4. 809-836. <http://dx.doi.org/10.1080/09638180903136225>
- Biondi, Yuri og Michela Soverchia. 2014. *Accounting Rules for the European Communities: A Theoretical Analysis*. Accountitng, Economics and Law: A Convivium, Vol. 4, Issue 3, 179-214. <https://doi.org/10.1515/ael-2014-0019>
- Christensen, Tom og Per Læg Reid. 2007. *Transcending New Public Management. The Transformation of Public Sector Reforms*. Aldershot: Ashgate.
- Christiaens, Johan og Jan Rommel. 2008. Accrual accounting reforms: Only for businesslike (parts of) governments. Financial Accountability and Management. Vol. 24, Issue 1. 59-75. <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1468-0408.2008.00443.x/full>
- Chun, Han Young and Hal G. Rainey. *Goal Ambiguity in U.S. Federal Agencies*. Journal of Public Administration Research and Theory, Vol. 15, Issue 1. 1-30. <https://doi.org/10.1093/jopart/mui001>
- Direktorat for økonomistyring. 2016. *Oversikt over regnskapsprinsipper*. <https://dfo.no/fagomrader/statlige-regnskapsstandarder/oversikt-over-kontoplaner-og-regnskapsprinsipper-i-statlige-virksomheter1/2016/>
- Direktorat for økonomistyring. 2017. *Tildelingsbrev*. https://www.regjeringen.no/contentassets/a51e3fb5c0b1446f8a1fd5aa9548553d/2017_dfo.pdf
- Direktorat for økonomistyring. 2017. *Statlige regnskapsstandarder*. <https://dfo.no/fagomrader/statlige-regnskapsstandarder/>
- Elmore, Richard F. 1980. *Backward mapping: Implementation research and policy decisions*. Political Science Quarterly. Vol. 94, Issue 4. 601–616.
- Finansdepartementet. 2010. Bestemmelser om økonomistyring i staten. Fastsatt 12. desember 2003. Med endringer av 8. Juni 2010. <https://lovdata.no/dokument/LTI/forskrift/2010-06-08-1903>
- Finansdepartementet. 2016. Rundskriv R-102. *Standard kontoplan for statlige virksomheter*.
- Forvaltningsdatabasen. 2003. *Oversikt over departementene på bestemt tidspunkt*. <http://www.nsd.uib.no/polsys/data/forvaltning/departement?y=2003&m=1&d=1>

- Forvaltningsdatabasen. 2009. *Oversikt over departementene på bestemt tidspunkt*.
<http://www.nsd.uib.no/polsys/data/forvaltning/departement?y=2009&m=12&d=31>
- Forvaltningsdatabasen. 2016. *Oversikt over departementene på bestemt tidspunkt*.
<http://www.nsd.uib.no/polsys/data/forvaltning/departement?y=2016&m=12&d=31>
- Guthrie, James. 1998. Application of accrual accounting in the australian public sector – Rethoric or reality. *Financial Accountability and Management*. Vol. 14. Issue 1. 1-19.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1468-0408.00047/full>
- Haukås, Morten. 2014. *EU tar styringen i utvikling av regnskapsføring i offentlig sektor – hvor går Norge?* *Magma* 1/2014. 62-65.
- Hill, Michael J. og Peter L. Hupe. 2002. *Implementing Public Policy*. 1. Utgave. United Kingdom: Sage Publications Ltd.
- Hjern, Benny. 1982. Implementation Research – The Link Gone Missing. *Journal of Public Policy*. Volume 2. Issue 3. 301-308
<https://doi.org/10.1017/S0143814X00001975>
- Hood, Christopher. 1991. *A Public Management for all seasons?* *Public Administration*. Vol. 69, Spring. 3-19.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x/full>
- Hood, Christopher. 1995. *The “new public management” in the 1980s: variations on a theme*. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 20, Issues 2-3. 103-109.
[https://doi.org/10.1016/0361-3682\(93\)E0001-W](https://doi.org/10.1016/0361-3682(93)E0001-W)
- Howlett, Michael. 2011. *Designing Public Policies. Principles and instruments*. 1. Utgave London: Routledge.
- Howlett, Michael, Michael Ramesh, and Anthony Perl. 1995. *Studying public policy: Policy cycles and policy subsystems*. 3. utgave. Toronto: Oxford University Press.
- Johannessen, Asbjørn, Line Christoffersen og Per Arne Tuft. 2011. *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. 3. utgave. Oslo: Abstrakt forlag AS.
- Johnsen, Åge. 2007. *Resultatstyring i offentlig sektor: konkurranse uten marked*. 1. Utgave. Bergen: Fagbokforlaget.
- Kingdon, John W. *Agendas, alternatives, and public policies*. 2. utgave. Boston: Little, Brown, 1984.
- Kjellberg, Francesco og Marit Reitan. 1995. *Studiet av offentlig politikk. En innføring*. 1. utgave. Oslo: Tano.

- Klassekampen i samarbeid med For velferdsstaten. 2009. *Utsalg av det offentlige til laveste bud...* Optrykk av artikler, kronikker og leserinnlegg i Klassekampen i perioden 14. januar 2009 til 26. august 2009.
- Lipsky, Michael. 1980. *Street-level Bureaucracy: Dilemmas of the Individual in Public Services*. New York: Russel Sage Foundation.
- Lapsley Irvine, Riccardo Mussari og Gert Paulsson. 2009. *On the adoption of accrual accounting in the public sector: A Self-Evident and Problematic Reform*. European Accounting Review. Vol. 18, Issue 4. 719-723.
<http://dx.doi.org/10.1080/09638180903334960>
- Matland, Richard E. 1995. *Synthesizing the Implementation Literature: The Ambiguity-Conflict Model of Policy Implementation*. Journal of Public Administration Research and Theory: J-PART, Vol. 5, Issue 2. (Apr., 1995). 145-174.
<https://doi.org/10.1093/oxfordjournals.jpart.a037242>
- Mazmanian, David A. og Paul A. Sabatier (1981). *Effective Policy Implementation*. Lexington: Lexington Books.
- NOU 2003:6. *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. Finansdepartementet.
- NOU 2015:14 *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring*. Finansdepartementet.
- OECD. 2002. *OECD Economic Surveys – Norway*. September 2002, OECD.
- Pressman, Jeffrey M. og Aaron Wildavsky (1973). *Implementation*. Berkeley: University of California Press.
- Prior, Lindsay. 2003. *Using documents in social research*. London: Sage publications Inc.
- Prop. 1 S (2009-2010). *Statsbudsjettet*. Finansdepartementet.
- Prop. 1 S (2016-2017). *Statsbudsjettet*. Finansdepartementet.
- Regjeringen. 2003. *Høring – utredning fra Statsbudsjettutvalget*.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing-utredning-fra-statsbudsjettutvalg/id95999/>
- Regjeringen. 2008. *Høring – om utprøving av periodiserte virksomhetsregnskap i staten*.
https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horingsbrev_horing-om-utproving-av-perio/id537055/
- Regjeringen. 2012. *Høring – forslag til nye krav for årsrapport og årsregnskap for statlige virksomheter*.
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---forslag-til-nye-krav-til-arsrap/id710702/>

- Regjeringen. 2015. *Høring – NOU 2015:14 bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring*
<https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/horing---nou-201514-bedre-beslutningsgrunnlag-bedre-styring/id2465282/>
- Ringdal, Kristen. 2013. *Enhet og mangfold. Samfunnsvitenskapelig forskning og kvantitativ metode*. 3. utgave. Bergen: Fagbokforlaget.
- St.prp. nr. 1 (2001-2002). *Statsbudsjettet medregnet folketrygden*. Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2003-2004). *Statsbudsjettet medregnet folketrygden*. Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2004-2005). *Statsbudsjettet medregnet folketrygden*. Finansdepartementet.
- St.prp. nr. 1 (2006-2007). *Statsbudsjettet medregnet folketrygden*. Finansdepartementet.
- SSØ. 2009. Erfaringsoppsummering bruk av periodisert regnskap 2005-2008. 1/2009.
- SSØ. 2010. *Veileder resultatmåling. Mål og resultatstyring i staten*. 12/2010. 2. opplag.
- Van der Hoek, Peter. *From Cash to Accrual Budgeting and Accounting in the Public Sector: The Dutch Experience*. Public Budgeting and Finance. Vol. 25, Issue 1. 32-45.
<http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.0275-1100.2005.00353.x/full>
- van Meter, Donald S. og Carl E. van Horn (1975). «The Policy Implementation Process: A Conceptual Framework». *Administration and Society*. Vol. 6, Issue 4. 445–488.
<http://journals.sagepub.com/doi/abs/10.1177/009539977500600404?journalCode=aasb>
- Yin, Robert K. 2014. *Case study research. Design and methods*. 5. utgave. London: Sage Publications.
- Zahariadis, Nikolaos. 2014. *Ambiguity and Multiple Streams*. In *Theories of the Policy Process*. Paul A. Sabatier and Christopher M. Weible (eds.). 3. utgave. Boulder, CO: Westview.

Vedlegg 1 – Intervjuguide

1. Ut fra deres perspektiv, kan dere si noe om hva dere mener var bakgrunnen for Finansdepartementets beslutninger i 2003, 2009 og 2016?
2. Ut fra deres syn, hvordan passer disse tenkte forklaringene til at periodisert prinsipp/SRS ikke er gjort obligatorisk?
 - a. Har ikke ekspertutvalgene svart på oppgaven de har fått? Er det noen argumenter som ikke har kommet godt nok frem?
 - b. Har utredningene fått frem ny informasjon man ikke var klar over før man startet?
 - c. Har omstendighetene endret seg fra forslaget ble lagt frem for første gang i 2003, til den siste beslutningen i 2016?
3. Modellen jeg bruker i analysen baserer seg på en vurdering av nivået av konflikt og tvetydighet som er tilstede i en implementeringsprosess.
 - a. Hvordan vil dere vurdere graden av konflikt i denne prosessen?
 - b. Hvordan vil dere vurdere graden av tvetydighet ved de ulike beslutningspunktene?
4. Hvordan tror dere disse faktorene har påvirket hvorfor ikke flere virksomheter har innført periodisert prinsipp? Hva tror dere er mest viktig? Hva tror dere er minst viktig?
 - a. Kostnader?
 - b. Opplevd nytte? For virksomheter, for staten samlet?
 - c. Kunnskap?
 - d. Engasjement?
 - e. Prinsipielle holdninger?
 - f. Annet? Eks. SRS-ene i seg selv?
5. Er det noe knyttet til temaet dere opplever at ikke har kommet frem?
6. Har dere noen tanker om den videre prosessen?

Vedlegg 2 – Oversikt over informanter

Informanter fra Finansdepartementet:

- Knut Klepsvik
- Per Arvid Borøy

Informanter fra Direktorat for økonomistyring:

- Peter Olgyai
- Vibeke Fladen
- Øyvind Gravem