



**FORSVARET**  
Forsvarets høgskole

# **Periodisert regnskap og økonomistyring**

**Egil August Devold**

Masteroppgave  
Forsvarets høgskole  
Vår 2022

---

---

# Forord

Avhandlingen markerer avslutningen på en masterutdanning i militære studier/stabsstudiet ved Forsvarets høgskole.

Jeg ønsker å rette en stor takk til min veileder, Cathrine Lie Otteraaen, for gode diskusjoner og konstruktive tilbakemeldinger underveis i prosessen.

Egil August Devold

Oslo, mai 2022

---

# Sammendrag

Forsvaret innførte frivillig et periodisert regnskap etter statlig regnskapsstandard (SRS) fra 1. januar 2016. Det uttalte målet med å ta i bruk det periodiserte regnskapet var å få bedre styringsinformasjon om hva det koster å drifte Forsvarets struktur. Innføringen av periodisert regnskap etter SRS er senere blitt gjort obligatorisk for alle statens virksomheter med en innføringsperiode på fem år fra 2022. Statsbudsjettet og statsregnskapet vil imidlertid fortsatt være basert på kontantprinsippet. Forsvaret, og statens virksomheter for øvrig, må derfor fortsatt levere et årsregnskap etter kontantprinsippet, mens det periodiserte regnskapet leveres som et supplement til dette.

Etter innføringen av det periodiserte regnskapet i 2016 har styringen av budsjett- og resultatansvarlige avdelinger i Luftforsvaret vedvart etter kontantprinsippet. Studien har som formål å bidra til kunnskap om det periodiserte regnskapet gjennom følgende problemstilling:

*Er statens rasjonale for å innføre et periodisert virksomhetsregnskap overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?*

Studien finner at staten har vektlagt statsbudsjettets administrative funksjon som finanspolitisk verktøy, og derfor beholdt kontantprinsippet. Det legges likevel til grunn at ved å innføre det periodiserte regnskapet som supplement vil statens virksomheter få tilgang til merinformasjon som vil gi bedre beslutningsgrunnlag, og bedre styring. Samtidig finner studien at staten har vektlagt at en standardisering av regnskapet i staten etter SRS vil være effektiviserende.

Gjennom analyse av det periodiserte regnskapet til en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret finner studien noe merinformasjon som kan benyttes i den interne økonomistyringen. Studien gjorde imidlertid ikke funn som kunne argumenteres å ha store implikasjoner for denne avdelingen. Implikasjonen av studien er at statlige virksomheter tilsynelatende selv må vurdere i hvilken grad de kan nyttiggjøre seg av merinformasjonen fra det periodiserte regnskapet for å bedre sine beslutninger. Når regnskapsåret avsluttes må de imidlertid fortsatt levere et kontant resultat i tråd med Stortingets vedtak, noe som overordnet legger bindinger for økonomistyring i staten.

---

# Summary

The Norwegian Armed Forces voluntarily introduced accrual-based accounting in accordance with the State Accounting Standard (SRS) from 1 January 2016. The stated goal of implementing accrual accounting was to obtain better management information on what it costs to operate the Armed Forces' structure. The introduction of accrued accounting according to SRS has later been made mandatory for all government agencies with an introductory period of five years from 2022. However, the state budget and the state accounts will still be based on the cash accounting principle. The Armed Forces must therefore still submit annual accounts according to the cash principle, while the accrued accounts are submitted as a supplement to this.

Following the introduction of the accrued accounts in 2016, the management of air wings in the Air Force has continued in accordance with the cash principle. The purpose of this study is to contribute to knowledge of accrued accounts through the following research question:

*Is the state's rationale for introducing accrued accounting applicable to the internal management control of an air wing in the Air Force?*

The study finds that the state has emphasized the state budget's administrative function as a fiscal policy tool, and therefore retained the cash principle. Nevertheless, it is assumed that by introducing accrued accounts as a supplement, the state's agencies will have access to additional information that will provide a better basis for decision-making and better management. At the same time, the study finds that the state has emphasized that a standardization of the accounts in the state according to SRS will be more efficient.

Through an analysis of the accrued accounts for an air wing in the Air Force, the study finds some additional information that can be used in internal management control. However, the study did not make any findings that could be argued to have major implications for this air wing. The implication of the study is that state agencies have to assess for themselves the extent to which they can make use of the additional information from the accrued accounts in order to improve their decisions. At year end, however, they still must submit a cash result in accordance with state budget, which generally sets limits for financial management in the state.

---

# Innholdsfortegnelse

<b>1 Innledning</b> .....	<b>1</b>
1.1 Bakgrunn .....	1
1.2 Problemstilling .....	3
1.3 Formål .....	3
1.4 Avgrensning.....	4
<b>2 Teori</b> .....	<b>4</b>
2.1 Begrepsavklaring.....	<b>Error! Bookmark not defined.</b>
2.2 Økonomisk styring.....	5
2.2.1 Økonomisk styring.....	5
2.2.2 Økonomiske styringssystemer som pakker .....	6
2.2.3 Økonomistyring i Forsvaret .....	8
2.3 Regnskapsteori .....	13
2.3.1 Regnskapets formål .....	13
2.3.2 Regnskap i private virksomheter (periodiseringsprinsippet) .....	14
2.3.3 Regnskap i offentlige virksomheter (kontantprinsippet) .....	16
2.3.4 Virksomhetsregnskapet og statlig regnskapsstandard (SRS) .....	18
2.3.5 Resultatregnskap og balanse.....	20
<b>3 Metode</b> .....	<b>23</b>
3.1 Valg av forskningsdesign .....	23
3.2 Valg av metode for datainnsamling og analyse .....	25
3.3 Avhandlingens pålitelighet (reliabilitet) .....	27
3.4 Avhandlingens gyldighet (validitet).....	28
3.5 Avhandlingens overførbarhet .....	29
<b>4 Resultater og drøfting</b> .....	<b>30</b>
4.1 Hvilket rasjonale hadde staten for å innføre det periodiserte virksomhetsregnskapet? .....	30
4.1.1 Kulturell styring.....	30
4.1.2 Planlegging.....	31
4.1.3 Kybernetisk.....	34
4.1.4 Belønning og kompensasjon.....	38
4.1.5 Administrativ.....	40
4.2 Er rasjonale overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret? .....	41
4.2.1 Presentasjon av 134 luftving .....	42
4.2.2 Kulturell styring.....	42
4.2.3 Planlegging.....	43
4.2.4 Kybernetisk.....	45
4.2.5 Belønning og kompensasjon.....	47
4.1.5 Administrativ.....	49
<b>5 Oppsummering og konklusjon</b> .....	<b>50</b>
5.1 Innledning.....	50
5.2 Hvilket rasjonale hadde staten for å innføre det periodiserte virksomhetsregnskapet? .....	50
5.3 Er rasjonale overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret? .....	51
5.4 Konklusjon .....	52
<b>Litteraturliste</b> .....	<b>54</b>
<b>Vedlegg A: Tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål</b> .....	<b>1</b>



---

# 1 Innledning

## 1.1 Bakgrunn

Med publikasjon av boken *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, innledet Johnson og Kaplan (1987) den såkalte *Relevance Lost*-debatten. Johnson og Kaplan (1987) kritiserte datidens økonomistyring og hevdet den hadde tapt sin relevans. I stort argumenterte disse for at virksomhetenes styringsfunksjoner ikke lengre produserte relevant styringsinformasjon (Bjørnenak, 2010). Johnson og Kaplan (1987) hevdet at denne «kom for sent, var for aggregert og for påvirket av krav til ekstern rapportering til å kunne nyttiggjøres til å fatte beslutninger (...). I tillegg var systemene lite egnet til å kommunisere hva som burde vektlegges, og til å evaluere virksomhetens prestasjoner» (Bjørnenak, 2010, s. 49). Balansert målstyring og bruk av ikke-finansielle nøkkeltall innen økonomistyring er eksempler på prestasjonsmålingssystemer som ble populære i kjølevannet av debatten. Debatten hadde sitt utgangspunkt i private virksomheter, men enkelte av problemstillingene og de foreslåtte løsningene har også fått betydning for – og blitt innført i – offentlig sektor (Bjørnenak, 2010).

Overføringen av styringsprinsipper fra privat sektor til offentlige virksomheter knyttes gjerne til New Public Management (NPM). NPM er en fellesbetegnelse som omfavner ulike reformasjons- og utviklingsgrep for å effektivisere den offentlige tjenesteproduksjonen. Begrepet ble introdusert av Christopher Hood (1991) i artikkelen *A public management for all seasons* (DFØ, 2021c). Hood (1991) beskriver NPM som summen av flere internasjonale trender som fikk medvind fra midten av 70- og gjennom 80-tallet. Trendene knyttet seg til forsøk på å begrense eller reversere veksten av offentlig sektor, konkurranseutsetting av offentlig tjenesteproduksjon, samt automatisering ved hjelp av ny teknologi (Hood, 1991).

Det er imidlertid ikke slik at de ovennevnte diskusjoner om hvordan, og med hvilke verktøy man best kan styre en virksomhet har fått en konklusjon. Ønsket om å utvikle og forbedre økonomistyringen av både offentlige og private virksomheter er vedvarende. Overgangen fra kontantregnskap («cash accounting») til periodisert regnskap («accruals accounting») kan i denne sammenheng ses som en del av en pågående målsetting om å oppnå en mer bedriftsøkonomisk og resultatorientert offentlig sektor (Hyndman, 2011). I Norge ble det i 2001 oppnevnt et utvalg som skulle vurdere «føringsprinsipper for statsbudsjettet og statsregnskapet samt innføring av flerårig budsjettering» (NOU 2003: 6, 2003, s. 3). Dette



---

arbeidet ble fulgt opp av et nytt utvalg i 2014 som skulle gjennomgå budsjett og regnskap i staten. Med bakgrunn i disse utredningene har staten innført et periodisert regnskap etter statlige regnskapsstandarder (SRS). Standardene inneholder regler om hvordan statens virksomheter skal utforme sine regnskap. Formålet er blant annet å legge til rette for effektiv ressursbruk, sammenlignbar kostnadsinformasjon på tvers av virksomheter, samt å gi staten bedre oversikt dens eiendeler. Informasjonen fra SRS er ment å skulle benyttes både i den interne virksomhetsstyringen, samt departementenes styring av sine virksomheter (Finansdepartementet, 2021b). Inntil august 2021 var overgangen til SRS og periodiseringsprinsippet basert på frivillighet, men ble deretter gjort obligatorisk «for alle statlige virksomheter med en innføringsperiode på fem år fra 2022» (Finansdepartementet, 2021b, s. 1).

Norge er ikke det første landet til å innføre et periodisert regnskap. Innen NPM-litteraturen eksisterer det flere studier som synliggjør utfordringer knyttet til både implementering og bruk av periodiserte regnskap i offentlige virksomheter. I en litteraturgjennomgang av Bruno og Lapsley (2018) vises det til at flere land har innført periodiserte regnskap, men at det fremdeles gjenstår tvil knyttet til effektiviteten av slike systemer. Flere studier tar for seg innføringen av periodiserte regnskap i det offentlige fra et overordnet perspektiv, som hvorvidt periodiserte regnskap har betydning for finanspolitikken (Christofzik, 2019), eller hvilken tilnærming ulike EU-land har hatt til innføringen (Pina et al., 2009). I Norge er fremdeles implementeringen i prosess. Hvilken effekt overgangen vil ha er derfor trolig for tidlig å studere fra et slikt perspektiv.

I samråd med Forsvarsdepartementet (FD) var Forsvaret en av statens virksomheter som frivillig innførte SRS fra 1. januar 2016 (Forsvarssjefen, 2016b). I Forsvarets årsrapport fra samme år oppgis det at «Forsvarets hovedmål med å ta i bruk periodisert virksomhetsregnskap er å få bedre styringsinformasjon om hva det koster å drifte Forsvarets struktur» (Forsvarssjefen, 2016b, s. 48). Forsvaret er en relativt stor organisasjon som er organisert med underlagte driftsenheter (DIF). Disse har igjen underlagte budsjett- og resultatansvarlige avdelinger (BRA), og alle nivåer bedriver økonomistyring. Det fremstår i denne sammenheng som uutforsket hvor langt ned i organisasjonen innføringen av et periodisert regnskap vil kunne bidra til bedre styringsinformasjon.

---

## 1.2 Problemstilling

For å undersøke hvorvidt en innføring av et periodisert regnskap også er nyttig for økonomistyringen på lavere nivåer i organisasjonen er følgende problemstilling valgt:

*Er statens rasjonale for å innføre et periodisert regnskap overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?*

For å besvare denne problemstillingen er følgende forskningsspørsmål formulert:

1. Hvilket rasjonale hadde staten for å innføre det periodiserte regnskapet?
2. Er rasjonale overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?

Det forutsettes at statens rasjonale for å innføre det periodiserte regnskapet i stort kan knyttes til et ønske om å forbedre statens økonomistyring. I arbeidet med det første spørsmålet er målet å forklare dette i lys av et teoretisk rammeverk for økonomistyring. I arbeidet med de andre spørsmålet er målet å undersøke hvorvidt det samme rasjonale er overført til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret.

## 1.3 Formål

Selv om staten innfører et periodisert regnskap er det fortsatt et grunnleggende prinsipp for statsbudsjettet at det skal inneholde utgifter og inntekter (Finansdepartementet, 2005). Dette innebærer at betalinger «skal tas med i budsjettet for det året de antas å bli kontant betalt» (Finansdepartementet, 2021c). Ved virksomhetenes gjennomføring av et tildelt budsjett kan ikke «utgiftsbevilgninger overskrides eller brukes til andre formål enn forutsatt av Stortinget» (Finansdepartementet, 2021c, s. 46), samt at hovedregelen er at det «ikke er adgang til å bruke merinntekter gjennom året eller overføre ubrukte midler til etterfølgende år (...)» (Finansdepartementet, 2021c, s. 46). Dette betyr at selv om statens virksomheter skal innføre et periodisert regnskap, stilles det likevel krav til at de kontante inn- og utbetalingene i løpet av året er i tråd med det Stortinget har bestemt. Det stilles derfor også krav til at virksomhetene «skal kunne avlegge en pliktig regnskapsrapportering til statsregnskapet basert på kontantprinsippet» (Finansdepartementet, 2021b, s. 2).

Denne kontrollen med bevilgningene omtales som ett av to hovedformål med regnskap i statens virksomheter. Det andre formålet knytter seg til regnskapet som «et redskap for bruk i

---

den interne styringen i virksomhetene og i departementenes etatsstyring» (Finansdepartementet, 2021b, s. 2). Det er i tilknytning til dette formålet det er uttalt at det periodiserte regnskapet skal kunne bidra med «kunnskap om kostnader knyttet til gjennomføring av aktiviteter i virksomheten, og bidra til å gi oversikt over eiendeler og gjeld» (Finansdepartementet, 2021b, s. 2).

Det periodiserte regnskapet er derfor et supplement til kontantregnskapet. Stortingets krav til kontroll med de kontante bevilgningene medfører fremdeles at virksomhetene må føre kontroll med kontantstrømmene sine, slik at de ikke overskrider sine utgiftsbevilgninger, eller benytter seg av merinntekter. Det uttalte formålet med det periodiserte regnskapet er at det skal benyttes som et redskap for styring, herunder den interne styringen av virksomheten. Det fremstår imidlertid uklart hvor langt ned i virksomhetens organisasjon det periodiserte regnskapet vil kunne gi nyttig styringsinformasjon. Formålet med denne avhandlingen er å studere dette ved å benytte en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret som case, og med det bidra til ny kunnskap om anvendelsen av det periodiserte regnskapet.

## 1.4 Avgrensning

Under arbeidet med avhandlingen har Forsvaret igangsatt ulike prosjekter under et moderniserings- og effektiviseringsprogram (M&E). Dette følger av at forsvarssektoren skal «frigjøre minst 1,9 milliarder 2020-kroner innen utgangen av 2024 til å videreutvikle og styrke forsvarssektoren» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 26). Et underprosjekt av dette programmet knytter seg til fremtidig organisering og utøvelse av økonomistyringsfunksjonen i Forsvaret. Samtidig gjennomgår Forsvaret og Forsvarsdepartementet et styringsskifte som «betyr at Forsvaret i større grad skal gis overordnede mål og selv gjøre hvordan disse skal nås» (Forsvarssjefen, 2021). Styringen av Forsvaret er derfor i endring både med hensyn til intern organisering og eksterne krav. Utfallet av de ovennevnte initiativer er imidlertid ikke klart, og avhandlingen tar utgangspunkt i hvordan styringen av Forsvaret utøves og er dokumentert på skrivende tidspunkt. Der hvor det har vært nødvendig å gjøre andre mindre avgrensninger er disse redegjort for løpende i teksten.

## 2 Teori

Dette kapittelet vil presentere det teoretiske grunnlaget for oppgaven. Kapittelet er delt inn i to hoveddeler, hvor det første tar for seg økonomisk styring. For å kunne besvare oppgavens problemstilling presenteres her Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk for økonomiske

---

styringssystemer, samt økonomisk styring i Forsvaret. Ved å ha et helhetlig rammeverk for styringssystemer kan vi analysere hvilke deler av dette staten ønsket å påvirke ved å innføre et nytt føringsprinsipp, og deretter anvende det samme rammeverket for å drøfte hvorvidt det er overførbart til en BRA i Luftforsvaret. Teorikapittelets andre del tar for seg regnskapsteori knyttet til de ulike føringsformene, slik at ulikhetenes innvirkning på styring kan drøftes.

## 2.1 Sentrale begreper

**Periodisering** – Periodisering innebærer at inntekter og utgifter fordeles på de regnskapsperiodene de opptjenes eller forpliktes (Standard Norge, 2007, s. 13)

**Transaksjon** – En transaksjon er en avtale mellom uavhengige parter og betegner overgangen av økonomisk risiko og kontroll fra selgeren til kjøperen (Standard Norge, 2007, s. 32)

**Kontantstrømanalyse** – En analyse eller rapport som gir oversikt over periodens inn- og utbetalinger, samt en forklaring til likviditetsendringer (Standard Norge, 2007, s. 11)

## 2.2 Økonomisk styring

### 2.2.1 Økonomisk styring

Begrepet økonomisk styring er utfordrende å definere fordi det på norsk ikke benyttes entydig, og de mer veldefinerte engelske begrepene ikke er direkte oversettbare til norsk. Som nevnt innledningsvis har økonomistyring som fagfelt også utviklet seg, og begrepet har med det endret innhold over tid. Den tradisjonelle forståelsen av økonomistyring kan knyttes til det engelske begrepet «management accounting». Dette omfatter bruk av teknikker innen kostnadsallokering, ytelsesmåling og budsjettering for å kunne kalkulere organisatorisk ytelse (Hansen & Mouritsen, 2007). Dette innebærer produksjon av økonomisk styringsinformasjon til koordinering og beslutningsstøtte, men omfatter ikke selve styringen. Styringsdimensjonen finner vi på engelsk i begrepet «management control». Den klassiske definisjonen som har gitt opphav til den moderne forståelsen av begrepet tilskrives Robert Anthony (Otley, 2003):

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

(Anthony, 1965, sitert i Otley, 2003, s. 313)

---

I denne avhandlingen legges det til grunn at en moderne forståelse av det norske økonomistyringsbegrepet omfatter management accounting (beslutningsstøtte), management accounting (prestasjonsstyring), samt ressursstyring. Som følge av Relevance Lost-debatten, hvor den tradisjonelle økonomistyringen ble kritisert for ikke å være relevant, ble blant annet verktøy som balansert målstyring (BMS) utviklet. BMS er et eksempel på et styringssystem hvor man setter både finansielle og ikke-finansielle prestasjonsmål i system for å implementere virksomhetens strategi (Bjørnenak, 2010). En moderne forståelse av økonomistyring som fag og begrep omfatter derfor strategiimplementering, og styring av prosessene som skal lede til at virksomheten når sine mål.

Virksomhetsstyring er imidlertid også et begrep som benyttes på norsk. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring (DFØ) oppsummerer virksomhetsstyring som «summen av de planlegging- og oppfølgingsprosessene, og de verktøy og metoder en virksomhet bruker for å omforme samfunnsoppdraget til resultater for brukere og samfunn» (DFØ, 2020). Begrepet virksomhetsstyring er etter dette sammenfallende med den ovennevnte forståelsen av økonomistyring.

### **2.2.2 Økonomiske styringssystemer som pakker**

BMS kan være et eksempel på et økonomisk styringssystem, men det finnes ikke konsensus i styringslitteraturen om hva som inngår i et slikt system, eller hvordan det skal defineres.

Malmi og Brown (2008) fremmer et helhetlig syn på styringssystemer som sammensatte pakker. De argumenterer for at et enkelt styringssystem, som BMS, ikke opererer i isolasjon, men må ses som en del av et større system som fungerer i samspill. Forskere har ifølge Malmi og Brown (2008) brukt mye tid på å studere innovasjoner innen styring, som eksempelvis innføring av BMS, med den hensikt å forstå utviklingen, adopsjonen, bruken og innvirkningen av slike systemer. Malmi og Brown (2008) argumenterer for at et studie av slike innovasjoner i isolasjon risikerer å ignorere effekten et slikt system kan ha på funksjonaliteten til det eksisterende systemet. En fallgrube ved å studere et element som regnskapet isolert fra de andre elementene i styringssystemet kan derfor være å overse regnskapets relasjon til helheten, noe som kan resultere i feilaktige konklusjoner.

Malmi og Brown (2008) definerer virksomhetens styringssystem som «alle verktøy og systemer som ledelsen bruker for å sikre at de ansattes atferd og beslutninger er i tråd med

organisasjonens mål og strategier, men ekskluderer systemer som utelukkende støtter beslutningstaking» (Malmi & Brown, 2008, sitert i Johanson og Madsen, 2013, s. 19).

Dersom systemene som er satt til å regulere atferden til de ansatte er hele systemer, i motsetning til enkle regler (for eksempel en regel som sier ansatte ikke skal reise på business class), defineres de av Malmi og Brown (2008) som styringssystemer. Et regnskapssystem som er utformet kun for å støtte beslutningstaking vil ikke i seg selv være et styringssystem, men systemet for budsjettering (budsjetteringsprosessen) vil falle inn under definisjonen. Siden det i de fleste moderne organisasjoner eksisterer flere styringssystemer etter ovennevnte definisjon benyttes begrepet pakke, eller virksomhetens styringspakke, om alle virksomhetens styringssystemer sett under ett (Malmi & Brown, 2008).

Johanson og Madsen (2013) har i sin kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter benyttet Malmi og Brown (2008) sitt teoretiske rammeverk, og har i den forbindelse oversatt deres modell og begreper til norsk som denne avhandlingen vil benytte:

KULTURELL STYRING						
KLANER		VERDIER				SYMBOLER
PLANLEGGING		KYBERNETISK STYRING				BELØNNING OG KOMPENSASJON
Langsiktig planlegging	Kortsiktig planlegging	Budsjett-styring	Finansielle målesystemer	Ikke-finansielle målesystemer	Hybride målesystemer	
ADMINISTRATIV STYRING						
Styringsstruktur		Organisasjonsstruktur				Regler, rutiner og prosedyrer

Fig 2.2.1 Styringspakke (Johanson & Madsen, 2013, s. 20; Malmi & Brown, 2008)

Overordnet deler Malmi og Brown (2008) styringspakken til en virksomhet i fem styringsdimensjoner, herunder kulturell, planlegging, kybernetisk, belønning og kompensasjon, samt administrativ. Under hver dimensjon viser modellen hvilke verktøy og systemer virksomheten har til rådighet for å utføre styringen.

I planleggingsdimensjonen skilles det mellom kortsiktig og langsiktig planlegging. Johanson og Madsen (2013) knytter dette til henholdsvis handlingsplaner i den kortsiktige dimensjonen, og strategiske planer i den langsiktige. Gjennom planlegging utformer virksomheten mål, retning og hvilke resultater som skal oppnås i den hensikt å styre de ansattes atferd for å oppnå disse. Den kortsiktige planlegging er knyttet til mål i umiddelbar fremtid, normalt for 12 måneder, mens den langsiktige planleggingen tar for seg mål på midlere og lengre sikt

---

(Malmi & Brown, 2008). Det årlige budsjettet som strekker seg 12 måneder vil med dette være et eksempel på en kortsiktig plan.

Det kybernetiske styringssystemet blir av mange oppfattet som grunnlaget for styring i ethvert styringssystem, og dermed fundamentet styringen må hvile på (Green & Welsh, 1988).

Kybernetisk styring innehar fem karakteristikk. Den første er knyttet til målingen av det underliggende fenomenet, aktiviteten eller systemet. Den andre er knyttet til hvilken standard, ytelse, eller måltall som skal møtes. Den tredje er prosessen som muliggjør sammenligning av utfallet av aktivitetene med standarden som skal møtes. Analysen som oppstår som følge av sammenligningen er det fjerde aspektet i det kybernetiske styringssystemet. Det femte er muligheten til å påvirke systemets atferd, eller de underliggende aktivitetene (Green og Welsh, 1988, sitert i Malmi & Brown, 2008, s. 292). Regnskapet og regnskapstall kan dermed være inngangsverdier i det kybernetiske styringssystemet.

Belønning og kompensasjon er et styringssystem som er ment å motivere individer eller grupper til økt innsats gjennom bruk av belønninger (Malmi & Brown, 2008). Dette kan omfatte «alle typer insentiver som bedriften kan benytte for å motivere til riktig atferd» (Johanson & Madsen, 2013, s. 20), være seg finansielle eller ikke-finansielle. Det administrative styringssystemet er det som søker å styre ansattes atferd gjennom hvordan de organiseres (organisasjonsstruktur), overvåkning og ansvarliggjøring av atferd (styringsstruktur), samt hvordan oppgaver skal utføres eller ikke utføres (regler, rutiner og prosedyrer) (Malmi & Brown, 2008, s. 292). Det kulturelle styringssystemet er knyttet til verdiene, troen og de sosiale normene som etableres i virksomheten for å påvirke de ansattes atferd (Malmi & Brown, 2008).

### **2.2.3 Økonomistyring i Forsvaret**

Forsvaret er underlagt samme økonomistyringsregelverk som øvrig statlig virksomhet. De overordnede dokumentene er Bevilgningsreglementet, Reglement for økonomistyring i staten (Reglementet), og Bestemmelser om økonomistyring i staten (Bestemmelsene). Sammen med rundskriv fra Finansdepartementet, som kan inneholde «både direktiver, fullmakter eller rent orienterende stoff» (Finansdepartementet, 2021a, s. 1), utgjør dokumentene statens overordnede økonomiregelverk. Forsvarsdepartementet har i tillegg en egen instruks for økonomi- og virksomhetsstyring i forsvarssektoren (Instruksen), og Forsvaret har selv et direktiv for virksomhetsstyring (Styringsdirektivet), samt en bestemmelse for økonomistyring

---

(Økonomibestemmelsen). Den overordnede hensikten med økonomistyring i staten i finner vi i formålsparagrafen til Reglementet:

- a) Statlige midler brukes og inntekter oppnås i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger*
- b) Fastsatte mål og resultatkrav oppnås*
- c) Statlige midler brukes effektivt*
- d) Statens materielle verdier forvaltes på en forsvarlig måte*

(Finansdepartementet, 2021c, § 1)

For å oppnå dette er det fastsatt grunnleggende styringsprinsipper som pålegger alle statlige virksomheter å:

- a) fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av disponible ressurser og forutsetninger gitt av overordnet myndighet*
- b) sikre at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, ressursbruken er effektiv og at virksomheten drives i samsvar med gjeldende lover og regler, herunder krav til god forvaltningsskikk, habilitet og etisk adferd*
- c) sikre tilstrekkelig styringsinformasjon og forsvarlig beslutningsgrunnlag*

(Finansdepartementet, 2021c, § 4)

Dette omtales som mål- og resultatstyring, og er styringsprinsippet i staten (DFØ, 2021b). Mål- og resultatstyring defineres av SSØ (2010, s. 9) som «å sette mål for hva virksomheten skal oppnå, å måle resultater og sammenligne dem med målene, og bruke denne informasjonen til styring, kontroll og læring for å utvikle og forbedre virksomheten». For Forsvarets vedkommende er det Forsvarsdepartementet som «fastsetter mål og resultatkrav, og tildeler midler på bakgrunn av vedtatt politikk» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 4). Den vedtatte politikken fremkommer i hovedsak gjennom langtidsplan for forsvarssektoren (LTP), som vedtas av Stortinget for fire år av gangen. Forsvarsdepartementet styrer Forsvaret skriftlig gjennom årlige tildelingsbrev (tidligere kjent som iverksettelsesbrev), supplerende tildelingsbrev, samt gjennom formaliserte føringer eller beslutninger fra etatsstyringsmøter (Forsvarsdepartementet, 2020a).



---

For å forstå hvordan styringen foregår i praksis kan vi ta utgangspunkt i gjeldende langtidsplan. I denne ilegges Forsvaret ni overordnede oppgaver av Stortinget, som vi også finner igjen i Instruksen:

- 1. Sikre troverdig avskrekking med basis i NATOs kollektive forsvar*
- 2. Forsvare Norge og allierte mot alvorlige trusler, anslag og angrep, innenfor rammen av NATOs kollektive forsvar*
- 3. Avverge og håndtere episoder og sikkerhetspolitiske kriser med nasjonale ressurser, herunder legge til rette for alliert engasjement*
- 4. Sikre et nasjonalt beslutningsgrunnlag gjennom overvåking og etterretning*
- 5. Hevde norsk suverenitet og suverene rettigheter*
- 6. Ivareta myndighetsutøvelse på avgrensede områder*
- 7. Delta i flernasjonal krisehåndtering, herunder fredsoperasjoner*
- 8. Bidra til internasjonalt samarbeid på det sikkerhets- og forsvarspolitiske området*
- 9. Bidra til ivaretagelse av samfunnssikkerhet og andre sentrale samfunnsoppgaver*

(Forsvarsdepartementet, 2020a; 2020b, s. 4; 11)

Forsvarsdepartementet, som skal omforme vedtatt politikk til mål og resultatkrav, benytter ikke oppgavene direkte som styringsmål for Forsvaret. I gjeldende tildelingsbrev finner vi at Forsvarsdepartementet kategoriserer oppgavene i fire effektmål for Forsvaret, som er «et uttrykk for etatens samfunnseffekt» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6):

- 1. Norske suverene rettigheter og territoriell integritet er ivaretatt*
- 2. Alliert militær støtte er ivaretatt*
- 3. Sivilbefolkning, kritisk infrastruktur og sentrale samfunnsoppgaver er beskyttet*
- 4. Militær støtte til det sivile samfunn er ivaretatt*

(Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6)

---

I beskrivelsen av effektmålene kan vi likevel gjenkjenne ordlyd som sammenfaller med oppgavene fra Stortinget. Eksempelvis er Forsvarets første oppgave, å sikre avskrekking med basis i NATOs kollektive forsvar, dekket i beskrivelsene av effektmål én og to. I effektmål én omtales «militær tilstedeværelse og evne til å gjennomføre høyintensive stridshandlinger over tid i alliert fellesoperativ ramme» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6) som sentralt for troverdig avskrekking, og under effektmål to finner vi en beskrivelse av NATO som «kjernen til troverdig avskrekking» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6). Forsvarsdepartementet skaper således en sammenheng mellom den vedtatte politikken (oppgavene) og de utledede effektmålene. Forsvaret pålegges videre å nå effektmålene «innenfor definert ambisjonsnivå og fastlagte budsjetterammer» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6), og «evnen til å nå målene vurderes gjennom tertialrapporteringen, samt i forsvarssjefens årlige vurdering av operativ evne» (Forsvarsdepartementet, 2021, s. 6).

For å oppnå den uttrykt ønskede samfunnseffekten utleder Forsvarsdepartementet resultatmål med tilhørende styringsparametere. I gjeldende tildelingsbrev defineres fem resultatmål:

- 1. Beredskap og evne til operasjoner i krise og væpnet konflikt*
- 2. Målrettede daglige operasjoner*
- 3. Økt evne til samvirke*
- 4. Langsiktig videreutvikling av Forsvaret*
- 5. God situasjonsforståelse gjennom tilgjengeliggjort etterretning.*

(Forsvarsdepartementet, 2021, s. 8)

Resultatmålene har ikke samme direkte kobling til effektmålene som sistnevnte har til oppgavene. Disse representerer ikke en portefølje med mål som er dekkende for alt Forsvaret skal levere, men beskrives av Forsvarsdepartementet (2021, s. 8) som «uttrykk for ambisjon innenfor strategisk viktige områder som Forsvarsdepartementet vil følge opp i løpet av gjennomføringsåret». Forsvarssjefen blir i Instruksen uansett gitt et utvetydig ansvar for å løse «Forsvarets oppgaver innenfor de politisk besluttede rammene (...)» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 5). På denne måten sikrer Forsvarsdepartementet at forsvarssjefen gjøres ansvarlig

---

for å løse de politisk vedtatte oppgavene, samtidig som de kan velge områder de særskilt vil følge opp.

For å sikre at «Forsvaret har en målrettet og effektiv drift, pålitelig rapportering og at lover og regler overholdes i fred, krise og krig» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 5), pålegges forsvarssjefen et ansvar for at Forsvaret har et styringssystem som skal «gjøre det mulig å fremskaffe tilstrekkelig styringsinformasjon og forsvarlige beslutningsgrunnlag» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 5). Selv om dette ansvaret påhviler forsvarssjefen, stiller Forsvarsdepartementet gjennom Instruksen også krav til den interne styringen av Forsvaret. Områder som beskrives er krav til risikostyring, internkontroll og internrevisjon, men også eksplisitte krav til regnskap og regnskapsrapportering.

I Instruksen fremgår det at Forsvaret «skal avlegge regnskap til statsregnskapet etter kontantprinsippet» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 9). Det stilles ikke eksplisitt krav til at Forsvaret skal føre et periodisert virksomhetsregnskap, men Instruksen stadfester at Forsvaret gjør det. I Instruksen ber Forsvarsdepartementet om at det rapporteres «økonomiske nøkkeltall etaten/virksomheten selv bruker i sin styring» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 11), samt gis en analyse av virksomhetsregnskapets resultat og balanse, samt vesentlige endringer i disse sammenlignet med tidligere perioder. De ber imidlertid om at kommentarer knyttet til virksomhetsregnskapet skal «begrenses til forhold som er av vesentlig betydning for å kunne vurdere etatens regnskapsavleggelse og økonomiske stilling» (Forsvarsdepartementet, 2020a, s. 11).

Den interne styringen av Forsvaret gjennomføres i henhold til Forsvarets styringsmodell. Denne består av styringsprosesser og resultatkjeden. Styringsprosessene ledes av Forsvarsstaben og omfatter «årlig planlegging, mål og resultatoppfølging, samt strategisk analyse» (Forsvarssjefen, 2016a, s. 5). Forsvarets resultatkjede består av dimensjonene ressurs, aktivitet, resultat og effekt. Denne skal sikre at de de oppgavene Forsvaret har fått fra Stortinget blir løst:

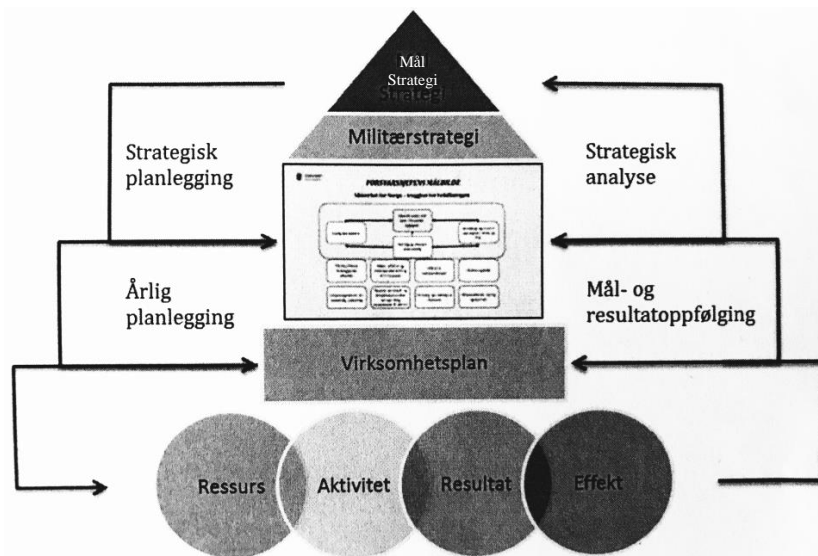


Fig. 2.2.3.1 Forsvaret styringsmodell (Forsvarssjefen, 2016a, s. 5)

Øverst i modellen finner vi mål og strategi. Disse «utledes av Forsvarets oppgaver, struktur og operativ ambisjon som gitt av Stortinget gjennom Forsvarsdepartementet konkretisert i Iverksettingsbrevet» (nå tildelingsbrev) (Forsvarssjefen, 2016a, s. 5). Styringsmodellen får med det et oppheng til det overordnede økonomiregelverket. Sentralt for den interne styringen av Forsvaret er det som i modellen beskrives som virksomhetsplan, som senere har endret navn til plan. De interne planene er graderte, men kan i stort sammenlignes med tildelingsbrevet. Det er i Forsvarssjefens plan oppdragene og økonomien fra iverksettingsbrevet omsettes til oppdrag og økonomi til driftsenhetene, og tilsvarende utarbeider driftsenhetene også plan for styringen av sine underlagte budsjett- og resultatansvarlige avdelinger. Et vesentlig poeng for denne avhandlingen er at disse planene viderefordeler kontante tildelinger.

## 2.3 Regnskapsteori

### 2.3.1 Regnskapets formål

Busch et al. (2009) omtaler en virksomhet sitt regnskap som et informasjonssystem som viser virksomhetens bidrags- og belønningsstrømmer, målt i penger. Bidrag er de ressursene som settes inn i virksomheten, eksempelvis penger, arbeidsinnsats, tjenester og varer.

Virksomheten omdanner disse bidragene til belønninger for virksomhetens interessenter, være seg lønn til de ansatte, eller de tjenester virksomheten leverer ut til sine kunder eller brukere.

Regnskapets primære funksjon er ifølge Busch et al. (2009) å formidle denne informasjonen, internt til virksomhetens ledelse, og eksternt til virksomhetens eiere.

---

Dersom vi fokuserer på informasjonsbehovet til eiere av offentlige og private virksomheter har disse historisk sett hatt ulike behov. For eiere av private virksomheter er informasjon om virksomhetens lønnsomhet sentralt. Offentlige virksomheter har normalt ikke profittmaksimering som formål, og regnskapsføringen har hatt et annet formål. I NOU 2003: 6 (2003) blir innføringen av aktiv motkonjunkturpolitikk nevnt som en viktig begrunnelse for utformingen av det offentlige regnskapet. Motkonjunkturpolitikk innebærer at myndighetene ønsker å «påvirke etterspørselen og aktivitetsnivået i økonomien gjennom finanspolitiske tiltak for å sikre høy sysselsetting og lav arbeidsledighet» (NOU 2003: 6, 2003, s. 18). Dette innebærer at en viktig rolle for statsbudsjettet historisk har vært å regulere hvor mye penger som føres inn i økonomien. Forholdet mellom innbetalinger og utbetalinger regulert over statsbudsjettet har derfor vært viktig. Det offentlige regnskapet har følgelig blitt utformet for å gi Stortinget informasjon om dette. Offentlige og private regnskaper følger derfor ulike regnskapsprinsipper, og innsikt i prinsippene som ligger til grunn for utformingen av et regnskap er viktig for å kunne forstå og tolke informasjonen som ligger i disse (Busch et al., 2009).

### **2.3.2 Regnskap i private virksomheter (periodiseringsprinsippet)**

Regnskapspliktige private virksomheter er underlagt lov om årsregnskap m.v.

(regnskapsloven), og utformer sine regnskap etter kravene i denne. I regnskapsloven § 4-1 fremkommer det fem grunnleggende regnskapsprinsipper, hvor prinsipp to til fem omhandler periodisering:

1. Transaksjonsprinsippet
2. Opptjeningsprinsippet
3. Sammenstillingsprinsippet
4. Forsiktighetsprinsippet
5. Sikringsprinsippet

Transaksjonsprinsippet innebærer at «transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Ved kjøp av en vare betyr dette at transaksjonen skal regnskapsføres når den økonomiske risikoen og kontrollen for varen er overført fra selger til kjøper (transaksjonstidspunktet), til den verdien som gjelder

---

på tidspunktet for overføringen. Dette prinsippet skiller seg fra de påfølgende prinsippene ved at det ikke omhandler periodisering, men «om tidspunktet for måling, og hvordan målingen av transaksjonen skal skje» (NOU 2015: 10, 2015)

Opptjeningsprinsippet innebærer at en «inntekt skal resultatføres når den er opptjent» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Dette betyr at inntekter fortløpende skal regnskapsføres til den perioden de opptjenes, uavhengig av om inntekten er innbetalt. Dette er et periodiseringsprinsipp som sørger for at regnskapet gir et riktig økonomisk bilde av verdiskapingen i virksomheten. Eksempelvis kan en entreprenør arbeide med et byggeprosjekt over flere år. Opptjeningsprinsippet sier at entreprenøren skal regnskapsføre verdiskapingen fortløpende, uavhengig av om byggeprosjektet er slutfakturert (Busch et al., 2009).

Sammenstillingsprinsippet innebærer at «utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Dette betyr at utgiftene som har medgått til å skape en inntekt skal regnskapsføres i samme periode. Dette er også et periodiseringsprinsipp og er knyttet til opptjeningsprinsippet. Samtidig som den ovennevnte entreprenøren skal regnskapsføre inntekten til den perioden den opptjenes, skal den samtidig regnskapsføre de medgåtte kostnadene til eksempelvis materialer. Transaksjonsprinsippet innebærer at utgiftene til materialene er regnskapsført på kjøpstidspunktet. Dersom entreprenøren kjøpte inn materialene i en annen periode enn den benyttet dem til arbeidet de medgikk i, innebærer sammenstillingsprinsippet at disse flyttes til samme periode i regnskapet. På den måten vil regnskapet gi et riktig bilde av inntekter og utgiftene medgått til å skape dem.

Forsiktighetsprinsippet sier at «urealisert tap skal resultatføres» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Dette prinsippet kommer til anvendelse i sammenhenger hvor det skjønnsmessig må gjøres verdivurderinger (Busch et al., 2009). Dette innebærer at verdien av eiendeler og inntekter ikke skal overvurderes, eller at verdien av kostnader og forpliktelser ikke skal undervurderes. Eksempelvis skal eiendeler som kjøretøy eller aksjer som faller i verdi resultatføres, selv om de ikke selges.

Sikringsprinsippet sier «ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). Dette er ifølge skattedirektoratet for å hindre at et urealisert tap som er sikret blir kostnadsført (SKD mld. nr 3, 1999). Sett i sammenheng med forsiktighetsprinsippet betyr det at dersom virksomheten har sikret seg mot verdifall i

---

eksempelvis en aksje og må resultatføre tapet i henhold til prinsippet, skal også gevinsten fra sikringen resultatføres i samme periode etter dette prinsippet.

Med unntak transaksjonsprinsippet forteller de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven når inntekter og utgifter skal regnskapsføres. I NOU 2003: 6 (2003, s. 64) blir dette omtalt som et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet:

*Periodiseringsprinsippet innebærer at inntekt og utgift skal regnskapsføres i den perioden de vedrører, uavhengig av det tidspunkt hvor betalingen finner sted.*

*Regnskapsmessig innebærer dette at inntekt skal føres i den perioden hvor inntekten er opptjent, mens utgift skal føres i samme periode som den inntekt den har bidratt til.*

*Dette vil normalt innebære at utgiftene knyttet til å framstille en gitt vare eller tjeneste kostnadsføres i den perioden som varen eller tjenesten selges, uavhengig av når utgiftene betales. Utgifter vil dermed bli fordelt på de perioder de vedrører.*

(NOU 2003: 6, 2003, s. 64)

### **2.3.3 Regnskap i offentlige virksomheter (kontantprinsippet)**

I motsetning til private virksomheter er ikke offentlige virksomheter underlagt regnskapsloven. Disse er isteden underlagt reglement og bestemmelser for økonomistyring i staten. Reglementet pålegger alle virksomheter en plikt til å føre regnskap, med den hensikt å «gi grunnlag for kontroll med disponeringen av gitte bevilgninger og grunnlag for analyser av virksomhetens aktiviteter» (Finansdepartementet, 2021c, § 12).

Etter bestemmelsene pålegges virksomhetene å føre regnskapet etter «enten kontantprinsippet eller periodiseringsprinsippet». Det fremgår imidlertid også at virksomhetene skal utarbeide og avlegge et årsregnskap, og dersom virksomhetene fører regnskapet etter periodiseringsprinsippet, i henhold til de statlige regnskapsstandardene (SRS), skal årsregnskapet også inkludere en oppstilling av dette (Finansdepartementet, 2021c, pkt. 3.4.1). Etter bestemmelsene er derfor årsregnskapet ikke et utvetydig begrep. Dersom virksomheten fører regnskap etter periodiseringsprinsippet i henhold til SRS skal dette regnskapet, omtalt som virksomhetsregnskapet, inngå som en del av årsregnskapet. Virksomheter som fører regnskap etter kontantprinsippet skal imidlertid ikke levere noe annet enn årsregnskapet. Dette følger av at årsregnskapet som omtales i bestemmelsene nettopp er et kontantregnskap. I det påfølgende vil begrepet kontantregnskapet benyttes fremfor årsregnskapet for å skille det

---

fra det fra virksomhetsregnskapet som vil bli omtalt i neste kapittel. Tilsvarende som de grunnleggende regnskapsprinsippene i regnskapsloven, har bestemmelsene også grunnleggende prinsipper for kontantregnskapet:

- a) Ettårsprinsippet
- b) Fullstendighetsprinsippet
- c) Kontantprinsippet
- d) Bruttoprinsippet

Ettårsprinsippet innebærer at regnskapet skal følge kalenderåret, og fullstendighetsprinsippet innebærer at alle utgifter og inntekter for kalenderåret (regnskapsåret) skal medgå i regnskapet. Kontantregnskapet skal som nevnt gi grunnlag for kontroll med virksomhetens bevilgning, og prinsippene er derfor knyttet til at statsbudsjettet vedtas for kalenderåret jf. Bevilgningsreglementet § 3. Bruttoprinsippet står i kontrast til sammenstillingsprinsippet i regnskapsloven. Istedenfor at inntekter og utgifter sammenstilles i perioden de er opptjent og medgått, regnskapsføres de i perioden de innbetales eller utbetales. Dette er en konsekvens av at Stortinget bevilger inntekter og utgifter separat, og at en offentlig virksomhet derfor i utgangspunktet ikke kan benytte mer enn de er bevilget utgifter til, selv om de skulle ha større inntekter. Et periodisert regnskap etter regnskapsloven gir derfor informasjon om inntekter etter fradrag av utgifter (netto), mens kontantregnskapet knytter ikke medgåtte utgifter til opptjente inntekter (brutto).

Kontantprinsippet innebærer at inntekter regnskapsføres når de innbetales, og at utgifter regnskapsføres når de utbetales. Forskjellen på disse begrepene er derfor vesentlig for å forstå forskjellen på det periodiserte regnskapet og kontantregnskapet. Müllhaupt, 1987, referert i Monsen (2010) fastslår at «hovedbegrepene i et regnskap er inntekter og utgifter» (Monsen, 2010, s. 6). I omtaler av regnskap ført etter kontantprinsippet benyttes ofte begrepene inntekter og utgifter synonymt med begrepene inn- og utbetalinger. Dersom vi legger til grunn at førstnevnte er regnskapets hovedbegreper, er det behov for å skille disse fra de sistnevnte. I følge Monsen (2010) representerer en inntekt et krav på at en innbetaling skal inntreffe, uavhengig av om innbetalingen har funnet sted, eller om den vil finne sted i fremtiden. Tilsvarende representerer utgifter en forpliktelse til at en utbetaling vil finne sted, uavhengig



---

av om det er umiddelbart eller i fremtiden. Inn- og utbetalinger er derfor knyttet til den fysiske bevegelsen av penger fra én konto til en annen, mens dette ikke trenger å være tilfelle for inntekter og utgifter.

Bevilgningsreglementet benytter begrepene inntekter og utgifter i omtale om av hva statsbudsjettet skal inneholde (og følgelig hva som er gjenstand for rapportering til statsregnskapet og bevilgningskontroll). Dersom vi leser det i lys av ovennevnte definisjon kunne dette isolert sett innebære forpliktelser og krav uten videre tidsangivelse for når den fysiske pengebevegelsen skulle finne sted. Imidlertid presiserer bevilgningsreglementet at inntekter og utgifter gjelder for «året de antas å bli kontant betalt» (Finansdepartementet, 2005, s. 1), hvilket betyr at forpliktelser og krav utover budsjettåret ikke skal medtas (ettårsprinsippet). En ytterligere presisering gjøres i bevilgningsreglementets § 6 som sier at «Staten kan bare pådras forpliktelser som først skal dekkes etter utløpet av budsjettåret, når Stortinget har gitt særlig samtykke til dette». I sum innebærer dette at hovedregelen for statsbudsjettet er at det skal inneholde de inn- og utbetalinger som forventes i løpet av budsjettåret, og at det ved gjennomføring ikke er anledning til å gjøre forpliktelser utover dette.

Årsregnskapet, eller kontantregnskapet gir derfor informasjon om de inn- og utbetalinger som har inntruffet i regnskapsperioden (kalenderåret). Dersom virksomheten skylder penger (den har forpliktet seg til en fremtidig utbetaling), eller den er skylt penger (virksomheten har et utestående krav om en fremtidig innbetaling), vil dette ikke fremgå av regnskapet før den fysiske bevegelsen av penger har inntruffet. Forutsatt at virksomheten har kontroll på disse, og holder dem innenfor budsjettåret, vil en oppstilling av kontantregnskapet ved årsslutt vise budsjettårets inntekter og utgifter. Dette gjør kontantregnskapet egnet for den bevilgningskontrollen Stortinget krever, men skiller seg fra et regnskap ført etter periodiseringsprinsippet. Førstnevnte gir informasjon om inntekter og utgifter, mens sistnevnte gir informasjon om kostnader/ressursforbruk/lønnsomhet.

### **2.3.4 Virksomhetsregnskapet og statlig regnskapsstandard (SRS)**

Innen 1. januar 2027 skal alle statlige virksomheter «føre regnskapet etter

periodiseringsprinsippet *i henhold til de statlige regnskapsstandardene (SRS)*»

(Finansdepartementet, 2021c, s. 48). Dette regnskapet omtales som virksomhetsregnskapet.

Til tross for at det følger periodiseringsprinsippet er det imidlertid ikke det samme regnskapet

---

som private virksomheter fører etter regnskapsloven. SRS er en egen regnskapsstandard som «er fastsatt av Finansdepartementet med hjemmel i reglement for økonomistyring i staten § 3» (Finansdepartementet, 2020, s. 2).

Tilsvarende som for det periodiserte regnskapet etter regnskapsloven, og kontantregnskapet etter reglement og bestemmelser for økonomistyring i staten, har også SRS grunnleggende regnskapsprinsipper som vi kan lese for å forstå hvordan SRS skiller seg fra det førstnevnte. Disse er:

- 1) Transaksjonsprinsippet
- 2) Opptjeningsprinsippet
- 3) Sammenstillingsprinsippet
- 4) Motsatt sammenstilling
- 5) Forsiktighetsprinsippet
- 6) Regnskapsestimer
- 7) Kongruensprinsippet
- 8) Prinsippanvendelse

(Finansdepartementet, 2020, s. 3)

Dersom vi begynner med likhetene mellom periodisert regnskap etter SRS og et periodisert regnskap ført etter regnskapsloven er ordlyden for transaksjonsprinsippet, opptjeningsprinsippet, sammenstillingsprinsippet og forsiktighetsprinsippet det samme som vi finner i regnskapsloven § 4-1, som redegjort for i kapittel 2.2.2. Regnskapsestimer, kongruensprinsippet og prinsippanvendelse er ikke grunnleggende regnskapsprinsipper i henhold til regnskapsloven, men vi kan gjenfinne ordlyden i disse i regnskapsloven §4-2 (regnskapsestimer), §4-3 (kongruensprinsippet) og §4-4 (prinsippanvendelse). Disse har imidlertid ikke med periodisering å gjøre.

Ulikhetene knytter seg derfor til at SRS utelater sikringsprinsippet og innfører et prinsipp om motsatt sammenstilling. Hvorfor SRS utelater sikringsprinsippet er ukjent, men unnlatsen

---

syntes neppe som en relevant forskjell i kontekst av denne avhandlings problemstilling. Motsatt sammenstilling sier at «inntekt fra bevilgninger og inntekt fra tilskudd og overføringer resultatføres i takt med at aktivitetene som finansieres av disse inntektene utføres – det vil si i samme periode som kostnadene påløper». Sammenstillingsprinsippet sier som tidligere nevnt at «utgifter skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt» (Regnskapsloven, 1998, § 4-1). I henhold til sammenstillingsprinsippet er det med andre ord tidspunktet for når virksomheten får inntekten som bestemmer hvilken periode de skal kostnadsføre utgiften. Dette gjelder også etter SRS, men siden offentlige virksomheter i stort er bevilgningsfinansierte, og for det meste har utgifter, sier det motsatte sammenstillingsprinsippet at bevilgningen skal resultatføres i takt med utgiftene.

Inntekt fra bevilgning beregnes som «differansen mellom periodens kostnader og opptjente transaksjonsinntekter og inntekt fra tilskudd og overføringer» (DFØ, 2021a, pkt. 4, 3. avsnitt). I praksis betyr dette at en offentlig (bruttobudsjettert) virksomhet, som Forsvaret, alltid vil få et resultat lik null. Siden inntekt fra bevilgning beregnes som differansen mellom periodens kostnader, og andre inntekter som ikke blir gitt over bevilgning (for eksempel salgsinntekter), har inntekt fra bevilgning ingen sammenheng med den faktiske tildelingen virksomheten får etter kontantprinsippet, men er kun en «teknisk føring som viser at virksomheten er finansiert ved bevilgning» (DFØ, 2021a, pkt. 4, 3. avsnitt).

### **2.3.5 Resultatregnskap og balanse**

I de foregående kapitler er det redegjort for hvordan inntekter og utgifter føres med ulik periodisering i regnskapet, avhengig av hvilke regnskapsprinsipp som legges til grunn. I regnskap ført etter SRS, eller etter regnskapsloven, vil føringene danne grunnlag for en oppstilling av virksomhetens resultat ved årsslutt. Resultatregnskapet viser i stort en oppstilling av hvilke inntekter og kostnader virksomheten har hatt i perioden, og vil for private virksomheter gi informasjon om virksomhetens lønnsomhet. For en bruttobudsjettert bevilgningsfinansiert offentlig virksomhet vil resultatregnskapet gå i null, men oppstillingen vil vise detaljer om hvilke inntekter og kostnader som har inntruffet i perioden.

Et annet formål med innføringen av SRS er at det skal «bidra til å gi oversikt over eiendeler og gjeld» (Finansdepartementet, 2021b, s. 2). Dette knytter seg til at de periodiserte regnskapene består av to deler – resultatregnskapet og balansen. Balansen «viser en oversikt over hva virksomheten eier, hva den skylder av penger, og hvor stor egenkapitalen er» (Busch

---

et al., 2009, s. 121). I SRS er begrepet egenkapital erstattet med «statens kapital», men prinsippet er like fullt at balanseregnskapet skal vise hvilke eiendeler virksomheten har, og hvordan disse er finansiert.

Eiendeler klassifiseres overordnet som enten anleggsmidler, eller omløpsmidler.

Anleggsmidler er «eiendeler bestemt til varig eie eller bruk» (Regnskapsloven, 1998, § 5-1), eller «betydelige eiendeler som er anskaffet til varig eie eller bruk» (Finansdepartementet, 2020, s. 7), mens andre eiendeler defineres som omløpsmidler. Omløpsmidler omfatter blant annet verdien av varer virksomheten måtte ha på lager, penger virksomheten er skyldt (fordringer), eller bankinnskudd/kontanter. Anleggsmidler grupperes i immaterielle eiendeler, varige driftsmidler, og finansielle anleggsmidler. Immaterielle eiendeler er ikke-fysiske eiendeler av økonomisk verdi, som eksempelvis produksjonsrettigheter eller patenter, mens finansielle anleggsmidler er verdipapirer, som aksjer eller obligasjoner, virksomheten har anskaffet med intensjon om å eie de på lang sikt (Busch et al., 2009).

Ikke alt det ovennevnte er like vesentlig for en offentlig virksomhet som Forsvaret. Varige driftsmidler er imidlertid fysiske eiendeler som «utstyr, maskiner, bygninger, tomter som virksomheten har anskaffet for å kunne drive sin virksomhet» (Busch et al., 2009, s. 122). Dette er normalt større verdier det er relevant for en virksomhet å ha oversikt over, og kan tjene som eksempel på hvordan behandling av eiendeler skiller seg vesentlig mellom føringsformene for regnskap. I kontantregnskapet vil anskaffelseskostnaden av et varig driftsmiddel, som en bygning, kjøretøy eller fartøy, bli ført som en utgift på utbetalingstidspunktet – og ferdig med det. Kontantregnskapet gir følgelig ingen oversikt over hvilke varige driftsmidler virksomheten eier, og verdien av disse. I det periodiserte regnskapet vil den samme anskaffelsen bli ført i balanseregnskapet, uten at det innledningsvis får noen effekt i resultatregnskapet. Varige driftsmidler vil over tid bli utsatt for aldring/slitasje, og vil følgelig tape seg i verdi. I det periodiserte regnskapet beregnes dette verditapet i form av avskrivninger. Disse avskrivningene føres som kostnader i resultatregnskapet. Balansen vil på denne måten gi oversikt over verdien av virksomhetens eiendeler, mens kostnaden av verditapet på eiendelene vil bli synlig i resultatregnskapet. I motsetning til resultatregnskapet og kontantregnskapet, som begge starter på nytt hvert år, vedvarer postene i balansen. Den utgående balansen fra ett år benyttes som den inngående balansen påfølgende år (Busch et al., 2009).

---

Selv om kontantregnskapet i seg selv ikke inneholder en oversikt over eiendeler, har staten også før innføringen av SRS hatt et behov for en slik oversikt. Rapportering til statensregnskapet består derfor av både rapportering av kontantregnskapet for bevilgningskontroll (bevilgningsregnskapet), samt rapportering til kapitalregnskapet. Rapporteringen til kapitalregnskapet er imidlertid i stort begrenset til finansielle eiendeler:

*Virksomheter som gir lån, har eller anskaffer finansielle eiendeler som eksempelvis aksjer eller gir kapitalinnskudd i statsforetak o.l. i henhold til stortingsvedtak, skal rapportere transaksjonene til kapitalregnskapet.»* (Finansdepartementet, 2021c, § 3.5.3, 1. avsnitt).

Siden SRS stiller større krav til hvilke eiendeler virksomheten må holde oversikt over, sammenlignet med kapitalregnskapet, innebærer dette at det ved innføring må utarbeides en åpningsbalanse. Dette innebærer at virksomheten «må kartlegge hvilke eiendeler den disponerer og hvilke av disse som skal verdsettes og presenteres i åpningsbalansen» (Finansdepartementet, 2020, s. 10). Hensikten er SRS skal gi en oversikt over hva virksomheten eier, hvordan det er finansiert, og over tid kunne gi grunnlag for å måle kostnaden «knyttet til utførelsen av samfunnsoppdraget» (Finansdepartementet, 2020, s. 10).

---

## 3 Metode

### 3.1 Valg av forskningsdesign

Når det skal gjennomføres en undersøkelse må det i en tidlig fase «tas stilling til hva og hvem som skal undersøkes, og hvordan undersøkelsen skal gjennomføres» (Johannessen et al., 2010, s. 73). Dette betegnes som oppgavens forskningsdesign. Hensikten med forskningsdesignet er å lage en plan for hvordan oppgavens problemstilling skal belyses og besvares. Johannessen et al. (2010) relaterer forskningsdesign til formgivning. Tilsvarende som en designer starter med en idé og bearbeider den til en tegning av hvordan gjenstanden skal se ut, må en forsker starte med problemstillingen og vurdere «hvordan det er mulig å gjennomføre undersøkelsen fra start til mål» (Johannessen et al., 2010, s. 73). Dette kapittelet vil beskrive oppgavens forskningsdesign, samt de vurderinger som er lagt til grunn for denne.

For å besvare oppgavens overordnede problemstilling er denne valgt delt inn i to forskningsspørsmål. Dette fremstår som en naturlig tilnærming da den overordnede problemstillingen krever to ulike tilnærminger til datainnsamling. Det første databehovet knytter seg informasjon om statens rasjonale for innføring av et periodisert regnskap, mens det andre databehovet knytter seg informasjon om hvordan innføringen kan påvirke den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret. I denne oppgaven er det valgt å gjøre et dokumentstudium for å besvare oppgavens første forskningsspørsmål, mens det er valgt å gjøre et case-studium som inkluderer regnskapsdata for å besvare det andre forskningsspørsmålet. I det følgende vil det redegjøres for disse valgene.

Det første forskningsspørsmålet søker å avdekke statens rasjonale for å innføre et periodisert regnskap. Det velges her å gjennomføre et dokumentstudium av de to norske offentlige utredninger som har behandlet temaet. Utvalgene som leverte utredningene ble gitt i mandat å utrede blant annet innføring av periodisert regnskap, og skulle på bakgrunn av dette gi sin tilråding. Det legges til grunn at vurderingene og tilrådingene som fremkommer i disse dokumentene har vært vektlagt i beslutningsprosessene som har resultert i innføringen. Ved å sette utvalgenes tilråding og vurderinger i sammenheng med den valgte implementeringen legges det videre til grunn at analysen vil kunne beskrive statens rasjonale.

Valgt metode har en svakhet dersom det skulle vise seg at de tilrådingene som fremkommer fra utredningene i stor grad avviker fra hvordan implementeringen har blitt gjennomført i

---

praksis. Innføringen av periodisert regnskap for virksomheter i staten har inntil nylig vært basert på frivillighet. Finansdepartementet (2014, s. 88) presiserte den gang at «det er frivillig å benytte periodisert regnskap på virksomhetsnivå i staten. Virksomheten kan i samråd med overordnet departement velge å føre regnskapet etter andre prinsipper enn kontantprinsippet». For Forsvarets vedkommende ble innføringen av et periodisert virksomhetsregnskap gjort i samråd med Forsvarsdepartementet (Forsvarssjefen, 2016b). Utarbeidelsen av statlig regnskapsstandarder, som omfavner standarden for hvordan det periodiserte regnskapet skal utarbeides i staten, beskrives av Finansdepartementet (2014, s. 89) å være «utviklet gjennom flere år, etter at et utprøvningsprosjekt med periodiserte virksomhetsregnskap ble igangsatt med ti (senere elleve) pilotvirksomheter i 2004». Innføringen av det periodiserte regnskapet etter statlig regnskapsstandard har med andre ord foregått over tid. Det er videre mulig at en enkelt statlig virksomhet som Forsvaret, har et rasjonale for frivillig å innføre det periodiserte regnskapet som kan være ulikt de vurderinger som fremkommer i de norske offentlige utredningene. Det legges likevel til grunn at de norske offentlige utredningene gir et godt grunnlag for å forstå rasjonale for innføringen i stort. Dersom statens valgte implementeringsstrategi i stort skulle avvike fra tilråkningene som fremkommer i dokumentene vil analysen likevel kunne beskrive hvilke tilrådninger staten har valgt å se vekk ifra, noe som også legges til grunn kan være opplysende for å få innsikt i rasjonale.

Oppgavens andre forskningsspørsmål søkes besvart ved å gjøre en casestudie av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret. Hensikten er å undersøke hvorvidt rasjonale for innføringen av det periodiserte regnskapet i staten også er overførbart til det som hierarkisk er det nederste organisasjonselementet med selvstendig budsjett- og resultatansvar. Valg av case kan gjøres med utgangspunkt i ulike strategier hvor Flyvbjerg, 2004, sitert i Tjora (2012, s. 35) nevner flere slike mulige strategier. Case kan velges på bakgrunn av at det er ekstremt eller avvikende, har maksimal variasjon, er kritisk (ingen forventning om funn), eller at det er paradigmatisk, hvilket innebærer at det «muliggjør en metaforisk eller prototypisk generalisering som et referansepunkt for videre studier» (Tjora, 2012, s. 35-36).

Ved valg av case er det imidlertid også vanlig å gjøre pragmatiske vurderinger på bakgrunn av forskerens kunnskap (Tjora, 2012). Siden det periodiserte regnskapet blant annet skal gi oversikt over realkapital, altså verdien av fysiske eiendeler, er det hensiktsmessig å ha innsikt i hvilke eiendeler den valgte avdelingen faktisk disponerer. Data fra et regnskap er videre vanskelig å sette i kontekst dersom det ikke samtidig foreligger kunnskap om avdelingens

---

virksomhet. Undertegnede satt i stilling som A-8/virksomhetskontroller ved 134 luftving fra 2018 til 2020, og har derfor innsikt i nettopp denne avdelingens virksomhet og regnskap. 134 luftving er derfor valgt som case for avhandlingens analyse.

### 3.2 Valg av metode for datainnsamling og analyse

Hensikten med dette kapittelet er å redegjøre for de metodiske valgene som er gjort i oppgaven, samt belyse hvilken betydning disse valgene kan ha for forskningens kvalitet. Sentralt for denne avhandlingen er dokumentene som er valgt analysert, samt metodikken som er benyttet for å analysere disse. For å systematisere arbeidet med dokumentene har avhandlingen hentet inspirasjon fra Tjora (2012) sin stegvis-deduktive induktive metode (SDI). Denne metoden har til hensikt å «utvikle konsepter, modeller eller teorier, med utgangspunkt i en trinnvis modell for å redusere kompleksiteten» (Tjora, 2012, s. 174). Modellen beskriver en metodikk som bearbeider «rådata til konsepter eller teori» (Tjora, 2012, s. 175). Ved å kode rådata fra dokumentene (empirien) med beskrivende merkelapper, kan disse kategoriseres i hovedtemaer og benyttes til å utarbeide konsepter eller modeller – og i siste ledd teori.

Det har imidlertid ikke vært hensiktsmessig i denne avhandlingen å bearbeide rådata fra dokumentanalysen til en selvstendig teori om statens rasjonale for å innføre et periodisert regnskap. De to norske offentlige utredningene som danner datagrunnlaget til dokumentanalysen er følgende:

Kilde	Tittel	Utgitt	Forfattere
NOU 2003: 6	Hva koster det? – Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten	2003	Andreassen-utvalget
NOU 2015: 14	Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring – Budsjett og regnskap i staten	2015	Børmer-utvalget

Fig. 3.2.1 De norske offentlige utredningene som er analysert

Begge dokumentene har titler som knyttes tematisk til fagområdet økonomistyring. De forstås overordnet som utredninger om hvordan økonomistyring i staten kan forbedres gjennom budsjett og regnskap. Det er derfor lagt til grunn at statens rasjonale overordnet er knyttet til et ønske om å forbedre økonomistyring i staten. Som utgangspunkt for analysen ble det derfor valgt et teoretisk rammeverk fra Malmi og Brown (2008). Rammeverket gir en helhetlig beskrivelse av økonomistyringssystemer som sammensatte pakker. Dette er et fleksibelt



rammeverk som også benyttes av andre forskere på økonomistyringssystemer, eksempelvis av Johanson og Madsen (2013). Fremfor å utvikle egne kategorier i dokumentanalysen ble de ulike styringspakkene benyttet for å kategorisere informasjonen fra det norske offentlige utredningene. Dette ble et relativt omfattende arbeid, men begge dokumentene har en intern oppbygging som var til hjelp i analysearbeidet. Utvalgene ble begge gitt mandat om hva de skulle utrede og tilråde, og begge oppsummerer hvilke vurderinger de har gjort, og hva de tilråder. Disse overordnede sammenhengene i dokumentene forenklet arbeidet med å gjøre den innledende kategoriseringen av mandat og tilrådning til de ulike delene av Malmi og Brown (2008) sitt rammeverk. Eksempelvis kunne mandat om å vurdere «hensiktsmessigheten ved flerårige budsjetter» (NOU 2015: 14, 2015, s. 10), med tilhørende vurderinger og tilrådninger induktivt plasseres i styringssystemet for planlegging. Ved deretter å undersøke den teoretiske fremstilling av styringssystemet for planlegging i Malmi og Brown (2008) kunne kategoriseringen sjekkes deduktivt, altså om det var mulig å gjøre en kobling fra teorien til empirien. Denne overordnede analysen og kategoriseringen av mandat → vurdering → tilrådning dannet utgangspunkt for hvilket innhold som skulle være i de ulike delkapitlene om statens rasjonale (kapittel 4.1.1 til 4.1.4):

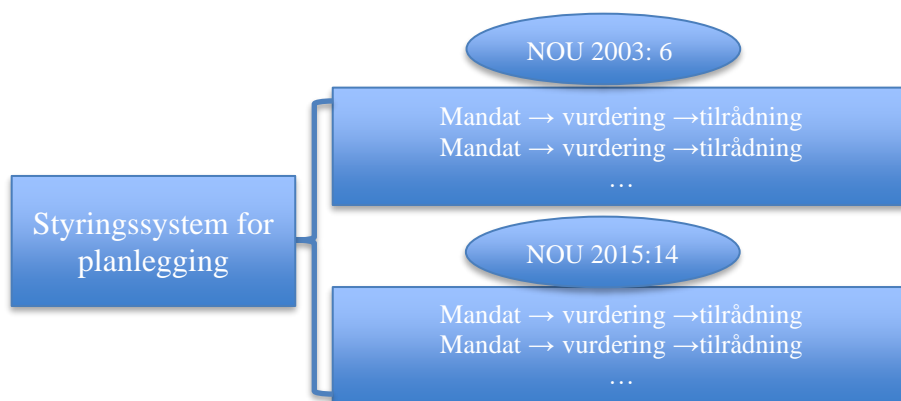


Fig. 3.2.1 Eksempel på kategorisering av funn fra dokumentanalyse til styringssystem

Denne tilnærmingen passet godt for de fleste delene av styringssystemet, men kapittel 4.1.1 om styringssystemet for kultur er et unntak. Her ble det ikke funnet mandat eller tilrådninger som kunne knyttes til styringssystemet, men det ble likevel funnet vurderinger som kunne knyttes til styringssystemet i teksten. Dokumentene måtte derfor også analyseres for å finne om utvalgene hadde gjort vurderinger som kunne knyttes til de ulike styringssystemene uten at det nødvendigvis fremgikk av mandat eller tilrådning. Resultatet av dette arbeidet dannet grunnlaget for den videre dokumentanalysen. De overordnede funnene ble ekspandert med en

---

mer inngående analyse av utvalgenes vurderinger, og hvordan utvalgene hadde kommet frem til sine tilrådninger. Funnene fra de to dokumentene ble vurdert opp mot hverandre, og bearbeidet til en sammenhengende tekst.

For deretter å besvare avhandlingens andre forskningsspørsmål ble det tatt utgangspunkt i funnene for hvert av styringssystemene, og drøftet i hvilken grad rasjonale som fremgikk kunne overføres til den interne økonomistyringen av 134 luftving. Data fra det periodiserte regnskapet var ikke relevant for drøftingen av alle styringssystemene, men ble undersøkt der hvor funnene fra dokumentanalysen konkret pekte på data som ble forutsatt skulle være tilgjengelig. Der hvor dette var aktuelt ble det referert i teksten til hvilke kontoer som ble undersøkt slik at dette skulle være etterprøvbart.

### **3.3 Avhandlingens pålitelighet (reliabilitet)**

Metoden som er lagt til grunn for å komme frem til resultatene i denne oppgaven har betydning for kvaliteten på resultatene. Det er derfor nødvendig å redegjøre for de metodiske valgene som er tatt, samt hvilken betydning disse valgene kan ha for kvaliteten på resultatene. Innen kvalitativ forskning benyttes det ifølge Tjora (2012) ofte tre kriterier som indikator på forskningens kvalitet. Disse er reliabilitet (pålitelighet), validitet (gyldighet), samt generaliserbarhet, og vil redegjøres for i dette og de to neste kapitlene.

Avhandlingens pålitelighet, eller reliabilitet, knyttes av Tjora (2012) til forskningsprosjektets interne logikk. Tjora (2012) mener man kan benytte det samme spørsmålet som benyttes for å teste påliteligheten i kvantitative studier: «ville resultatene blitt de samme dersom en annen forsker gjorde den samme jobben?» Tjora (2012, s. 206). Dersom en annen forsker skulle besvare samme problemstilling ville vedkommende måtte benytte det samme datagrunnlaget for avhandlingens første forskningsspørsmål. De offentlige utredningene dokumenterer nettopp statens rasjonale for innføring av det periodiserte regnskapet, og vil måtte inngå i en analyse for å beskrive dette. Imidlertid er det i analysen og bearbeidelsen av dokumentene det kan oppstå ulikheter dersom en annen forsker skulle gjøre samme jobben. Dette er bakgrunnen for at det i denne oppgaven er valgt en strukturert tilnærming til dette inspirert av Tjora (2012) sin stegvis-deduktiv induktiv metode. Imidlertid er det i denne avhandlingen valgt et teoretisk rammeverk fra Malmi og Brown (2008) for å kategorisere informasjonen fra dokumentanalysen. Dette har formet fremstillingen av informasjonen fra dokumentanalysen, og kan ha påvirket hvordan den har blitt tolket i en økonomistyringskontekst. Ved å ha en

---

strukturert tilnærming til analysearbeidet og velge et teoretisk rammeverk har imidlertid målsettingen vært å gjøre tilnærmingen transparent, samt redusere sannsynligheten for at analysearbeidet ville resultere i det Tjora (2012, s. 174) benevner «som en samling (i beste fall sorterte) anekdoter».

Funnene som knytter seg til det data fra det periodiserte regnskapet er lite sårbare for at en annen forsker skulle kunne komme frem til et annet resultat. Drøftingen av andre forskningsspørsmål er likevel sårbar. Med hensyn til at forskeren i dette tilfellet har arbeidet ved luftvingen, og med økonomistyring i Luftforsvaret over tid, må det stilles spørsmål ved om undertegnede har klart å forholde seg objektiv. Det er vanskelig å argumentere for egen objektivitet. Det er sannsynlig at drøftingen er påvirket av at undertegnede har jobbet med økonomistyring i Luftforsvaret over tid. Det er ikke utenkelig at en forsker med en annen bakgrunn innen økonomistyring hadde vektlagt funnene og drøftet annerledes. Avhandlingen kommer likevel frem til noen sentrale funn som det er vanskelig å se skulle blitt annerledes dersom en annen forsker skulle gjort samme analysen.

### **3.4 Avhandlingens gyldighet (validitet)**

Avhandlingens gyldighet knyttes til hvorvidt svarene den finner, faktisk er svar på de spørsmål den forsøker å stille (Tjora, 2012). Kvale, 1997, referert i Tjora (2012) differensierer mellom kommunikativ og pragmatisk gyldighet. Den pragmatiske gyldigheten omhandler hvorvidt det kan vises til at forskningen har resultert i endringer eller forbedringer. Den kommunikative gyldigheten er ifølge Tjora (2012) det man innenfor samfunnsvitenskapen er mest opptatt av. Denne gyldigheten testes ifølge Tjora (2012) i dialog med forskersamfunnet, eksempelvis i form av publiseringer eller på konferanser. Dette innebærer at forskningen må forholde seg til tidligere forskning innen samme tema, samt aktuelle teorier og resultater. Tjora (2012) mener også at en oppgaves gyldighet kan styrkes ved åpenhet rundt hvordan forskningen har blitt praktisert, og ved å redegjøre for de valgene som er gjort. Det viktigste kilden til høy gyldighet av knyttes av Tjora (2012) til om avhandlingen har faglig forankring og at forskningen er gjort «innenfor rammene av faglighet» Tjora (2012, s. 207)

Avhandlingen har benyttet kjent teori innen økonomistyringslitteratur for å sikre en faglig forankring. Rammeverket er benyttet både til å strukturere avhandlingen og til å besvare problemstillingen. Ved å benytte rammeverket i dokumentanalysen sikrer dette at analysen vil måtte omfatte de ulike styringssystemene staten kan tenkes å ha hatt til hensikt å påvirke. Ved

---

å benytte resultatet av denne analysen i det samme rammeverket for å analysere avhandlingen andre del-problemstilling, sikres det videre at den faglige forankringen er gjennomgående i arbeidet med den overordnede problemstillingen.

Avhandlingen har imidlertid ikke vektlagt å sammenstille funnene med tidligere forskning, noe som kan være en svakhet. Det har vært utfordrende å finne tilsvarende analyser det ville være naturlig å sammenligne resultatene mot. Det er skrevet masteroppgaver som har overlappende tematikk, særlig Laugen (2016), og til dels Østlund (2017). Disse er imidlertid ikke fagfelleverderte. Vurderingen er at en sammenligning av resultater mot kilder som ikke er fagfelleverderte ikke vil styrke avhandlingen innenfor rammen av faglighet, uten at det må leses som en kritikk.

### **3.5 Avhandlingens overførbarhet**

Avhandlingens overførbarhet knyttes til det enten eksplisitte eller implisitte målet om å generalisere funnene (Tjora, 2012). Tjora (2012) skiller mellom naturalistisk generalisering, moderat generalisering og konseptuell generalisering. Den naturalistiske generaliseringen knytter seg til at man i rapportering av funn redegjør tilstrekkelig for detaljene slik at leseren selv kan vurdere om funnene er relevante (Tjora, 2012). Den moderate generaliseringen beskrives som mer kvantitativ ved at forskeren selv beskriver «i hvilke situasjoner (...) resultatene vil kunne være gyldige» (Tjora, 2012, s. 208). Den konseptuelle generaliseringen omhandler bruk av kvalitativ forskning til å utvikle «konsepter, typologier eller teorier som vil ha relevans for andre tilfeller (caser) enn det (eller dem) som er studert» (Tjora, 2012, s. 208).

Denne avhandlingen har ikke uttrykt et eksplisitt mål om overførbarhet, men det er likefullt et implisitt mål at funnene vil være relevante utover caset som har blitt studert. Avhandlingen har i stort valgt en naturalistisk tilnærming til generalisering. Caset ble valgt på bakgrunn av pragmatikk, og det kan derfor ikke hevdes at funnene vil være representative – hverken for tilsvarende avdelinger i Luftforsvaret, eller staten for øvrig. Analysen har derfor vektlagt å være detaljert i beskrivelse av funnene, tidvis ned på kontonivå, slik at leseren gis mulighet til å vurdere om funnene er tilsvarende relevant for egen virksomhet eller forskning. Samtidig har enkelte funn fra analysen av statens rasjonale blitt gitt en mer moderat generalisering, da disse funnene knytter seg til forhold som kan omfatte alle statens virksomheter.

---

## 4 Resultater og drøfting

### 4.1 Hvilket rasjonale hadde staten for å innføre det periodiserte virksomhetsregnskapet?

#### 4.1.1 Kulturell styring

Sammenhengen mellom innføring av periodisert regnskap og kultur er ikke drøftet inngående i de norske offentlige utredningene, men nevnes i noen sammenhenger. Andreassen-utvalget foretar en gjennomgang av «budsjetteringsprinsipper for statsregnskapet og statsbudsjettet i et internasjonalt perspektiv» (NOU 2003: 6, 2003, s. 78). De ser her til hvordan andre land har innordnet seg, og hvilke erfaringer disse landene har gjort seg. Fra Storbritannia trekkes det frem at «periodiseringsprinsippet krever en viss kulturell endring hos politikere og virksomhetsledere i forhold til å forholde seg til nye regnskapsregler» (NOU 2003: 6, 2003, s. 85). Hva slags kulturell endring som er påkrevd blir ikke drøftet, men «hvordan parlamentet forholder seg til regnskaps- og budsjettinformasjon som er basert på periodiseringsprinsippet» (Hepworth, 2001, referert i NOU 2003: 6, 2003, s. 85) blir trukket frem som et forhold nødvendig for den fremtidige suksessen til det periodiserte regnskapet i Storbritannia. I en diskusjon om bakgrunnen for å innføre periodiseringsprinsipp i Sverige blir det nevnt at «synliggjøring av kostnader er et viktig ledd i å endre styringskulturen i staten, og skape økt fokus på god økonomiforvaltning» (Finansministeriet, 2002, referert i NOU 2003: 6, 2003, s. 88).

Andreassen-utvalget drøfter også ulike tilnærminger til hvordan et periodiseringsprinsipp kan innføres, inkludert ulike utfordringer som kan følge med implementeringen. Det trekkes her frem at «innføring av periodiseringsprinsippet kan også innebære utfordringer i forhold til utvikling og endring av kompetanse, styringskultur og holdninger både i statsadministrasjonen og i det politiske miljøet» (NOU 2003: 6, 2003, s. 129). Disse utfordringene drøftes imidlertid ikke ytterligere.

Børmer-utvalget berører i stort ikke det kulturelle styringssystemet i sin utredning, utover at de i sine vurderinger kommenterer:

*Systemene for styring av staten, og mer generelt offentlig sektor, er komplekse. Det er utviklet over lang tid og fungerer i et samspill med styresett og (styrings-)kultur.*

*Kompleksiteten innebærer blant annet at det kan være krevende å få oversikt over*

---

*konsekvenser av endringer, noe som trekker i retning av at endringer bør skje skrittvis, med løpende vurdering av virkningene. Kompleksiteten, sammen med samspillet med styresett og kultur, trekker videre i retning av at erfaringer fra andre land ikke alltid vil være direkte relevante for oss, selv om andre lands erfaringer er viktige kilder til læring og videreutvikling. Hvert tiltak må vurderes konkret i en norsk kontekst. (NOU 2015: 14, 2015, s. 45)*

Børmer-utvalget påpeker dermed at det er et samspill mellom kultur og styring, og følgelig at kultur inngår som en del av statens styringssystem, men utover dette drøftes ikke samspillet ytterligere. Erfaringene som Andreassen-utvalget trekker frem fra Storbritannia og Sverige blir i det ovennevnte delvis tilsidesatt ved at Børmer-utvalget peker på at andre lands erfaringer ikke nødvendigvis vil være relevante i en norsk kontekst. I sum er ikke kultur et sentralt tema i utredningene; staten innfører ikke et periodisert regnskap for å påvirke den kulturelle styringspakken, men utelukker heller ikke at en innføring kan innebære utfordringer knyttet til endring av styringskultur.

#### **4.1.2 Planlegging**

I planleggingsperspektivet skiller Malmi og Brown (2008) mellom det kortsiktige og det langsiktige perspektivet, hvor skillet normalt går ved tolv måneder. En virksomhet kan ha ulike handlingsplaner, men i kontekst av avhandlingens problemstilling avgrenses diskusjonen her til budsjettet. Delspørsmålet som da må avklares er hvorvidt staten innførte det periodiserte regnskapet med hensyn til budsjettplanlegging – enten i det korte, eller i det lange perspektivet.

I begge utredningene er planlegging gjennom budsjettering sentralt, men i hovedsak spørsmålet om hvorvidt staten bør innføre flerårige budsjetter. Utvalgene hadde imidlertid ulike mandater. Andreassen-utvalget fikk et to-delt mandat. For det første skulle de «vurdere føringsprinsippet for budsjettering og regnskapsføring av statsbudsjettet og statsregnskapet» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10). Sentralt for den langsiktige planleggingsdimensjonen er imidlertid utvalgets andre mandat, hvor de skulle «vurdere budsjettering i et flerårig perspektiv» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10). Som utgangspunkt for deres vurdering av både føringsform og flerårige budsjetter ble de i mandatet gitt tre formål for statsbudsjettet som skulle legge til grunn:

- 
- *Et administrativt system for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene.*
  - *Et finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling.*
  - *Bidra til effektiv bruk av statens midler.*

(NOU 2003: 6, 2003, s. 10)

Utover de tre formålene med statsbudsjettet ble ikke Andreassen-utvalget gitt ytterligere føringer for å vurdere flerårige budsjetter. Overordnet mener de at et behov for flerårige budsjetter må knyttes til et behov for forutsigbarhet i budsjettpolitikken, og at en slik forutsigbarhet «må ha til hensikt å bedre de politiske beslutningsprosessene og beslutningene hos statlige virksomheter, og aktører som mottar bevilgninger» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10). Et sentralt funn er at Andreassen-utvalget mener at spørsmålet om føringsform, og spørsmålet om flerårige budsjetter, «kan vurderes uavhengig av hverandre, og gjennomføring av endringer på begge områder gir ikke noen vesentlige effekter utover det som følger av virkninger på hvert av områdene» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10). Det innebærer at det delvis kan konkluderes fra Andreassen-utvalgets tilrådning at det periodiserte regnskapet ikke ble innført for å forbedre langsiktig planlegging, da endring i føringsform i denne utredningen ikke ble vurdert å ha vesentlig effekt på denne dimensjonen.

En slik konklusjon kan imidlertid nyanseres da *virkingen* ved å innføre det periodiserte regnskapet, i seg selv, kan tenkes å ha innvirkning. Eksempelvis trekker det Andreassen-utvalget frem at «periodiseringsprinsippet gir informasjon om kostnader ved bruk av realkapital i statlige virksomheter. Denne informasjonen bidrar til å synliggjøre ressursforbruket, og åpner for at budsjettvedtakene i Stortinget kan baseres på kostnadsinformasjon». Utvalget mener at periodiseringsprinsippet bedre vil «oppfylle målet om at statens budsjett og regnskap skal bidra til en effektiv bruk av midler» (NOU 2003: 6, 2003, s. 172-173), jf. formålet til statsbudsjettet. Andreassen-utvalget tilrår derfor også at «periodiseringsprinsippet innføres for både statsbudsjettet og statsregnskapet, herunder for statlige virksomheter» (NOU 2003: 6, 2003, s. 13). De mener imidlertid at en av forutsetningene for at «en skal oppnå de fordeler som knytter seg til en overgang til periodiseringsprinsippet» (NOU 2003: 6, 2003, s. 175) er at «statsbudsjettet og statsregnskapet bør være basert på samme føringsprinsipp» (NOU 2003: 6, 2003, s. 175).

---

Denne tilrådingen har ikke blitt tatt til følge. Selv om det ikke kan utelukkes at staten vil innføre en slik endring på sikt, kan det ikke konkluderes med at innføringen, slik den står i dag, uten endring i det kontantbaserte statsbudsjettet, i vesentlig grad ble gjort for å forbedre planleggingsdimensjonen i styringspakken – hverken på kort, eller lang sikt.

Børmer-utvalget fikk et noe annet mandat. Etter Andreassen-utvalgets tilråding ble det periodiserte regnskapet etter SRS innført som en frivillig ordning og supplement til kontantregnskapet, men både statsbudsjettet og statsregnskapet beholdt kontantprinsippet og ettårsprinsippet. Børmer-utvalget skulle overordnet vurdere «behovet for flerårige budsjetter på utvalgte områder (...)» (NOU 2015: 14, 2015, s. 10), men blir også spesifikt bedt om å vurdere «erfaringer med bruk av periodisert virksomhetsregnskap iht. SRS, herunder om synliggjøring av kostnader gir et bedre beslutningsgrunnlag i statlige virksomheter og departementer» (NOU 2015: 14, 2015, s. 10). Disse delene av mandatet er delvis overlappende med Andreassen-utvalget sitt, men for det som knytter seg til SRS blir Børmer-utvalget spesifikt bedt om å legge til grunn de erfaringene virksomhetene som frivillig innførte SRS hadde gjort seg. Imidlertid blir Børmer-utvalget også gitt i mandat å vurdere «hensiktsmessigheten ved flerårige budsjetter og periodisering på generell basis» (NOU 2015: 14, 2015, s. 10). Med denne formuleringen forstås mandatet i prinsippet slik at Børmer-utvalget på nytt skulle vurdere de samme problemstillingene Andreassen-utvalget gjorde.

I likhet med Andreassen-utvalget blir de to områdene vurdert hver for seg. Børmer-utvalget påpeker at mandatet ikke presiserer «hvilken form slike flerårige budsjetter skal ha», og velger å drøfte to ulike alternativer. Det ene alternativet knytter seg til å gjøre bindende Stortingsvedtak på utvalgte områder, mens det andre tar for seg flerårige budsjetter «for hele utgiftssiden» (NOU 2015: 14, 2015, s. 133). Utvalget benytter begrepet utgifter, noe som er sammenfallende med deres vurdering om at «statsbudsjettet og statsregnskapets konstitusjonelle rolle bør fortsatt ivaretas ved bruk av kontantprinsippet» (NOU 2015: 14, 2015, s. 14). I motsetning til Andreassen-utvalget tilrår derfor ikke Børmer-utvalget endring av føringsprinsipp for statsbudsjettet, ei heller innføring av flerårige budsjettvedtak (NOU 2015: 14, 2015, s. 19).

I deres vurdering av periodisering påpeker Børmer-utvalget at «et regnskap etter SRS vil gjøre det lettere for virksomheten å sammenligne seg med andre virksomheter. Det vil også gjøre det lettere å sammenligne over tid enn i et kontantregnskap, hvor en må korrigere for store



---

svingninger i overføringer mellom år (...)» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177). Utvalget påpeker således at det periodiserte regnskapet gir mer konsistente tall over tid, men diskuterer ikke hvorvidt det kan gi fordeler i budsjettsammenheng. Børmer-utvalget tilrår at SRS gjøres obligatorisk for statlige virksomheter, men rasjonale for dette kan ikke direkte knyttes til planleggingsdimensjonen i styringspakken. De knytter først og fremst nytten av SRS til «effektivisering gjennom standardisering, mulighet for sammenligning og læring på tvers i staten og offentlighetens mulighet for innsyn» (NOU 2015: 14, 2015, s. 20). Imidlertid påpeker de at et regnskap avlagt etter SRS vil kunne «gi bedre grunnlag for analyser av forholdet mellom ressursbruk og resultater (...)» (NOU 2015: 14, 2015, s. 20). Indirekte kan man således se for seg at utfallet av slike analyser kan forbedre planlegging i begge dimensjoner, men en slik slutning er avledet og ikke diskutert av utvalget. Det konkluderes derfor med at periodisert regnskap ikke ble innført med et rasjonale som la vesentlig vekt på at det skulle få effekt i planleggingsdimensjonen.

### **4.1.3 Kybernetisk**

Endring av føringsprinsipp for regnskapet vil i utgangspunktet kunne ha direkte innvirkning på det kybernetiske styringssystemet. Den første karakteristikken ved dette systemet knytter seg til hvordan man måler et underliggende fenomen, aktivitet eller system (Malmi & Brown, 2008). Dersom vi betrakter regnskapet som et måleinstrument vil kontantregnskapet måle innbetalinger og utbetalinger, mens det periodiserte regnskapet vil måle opptjente inntekter, kostnader, eiendeler, statens kapital og gjeld. Her er det åpenbart at staten ønsket disse målingene, men det er mindre klart hva man ønsket å benytte målingene til. Dersom det kybernetiske styringssystemet skal endres er det ikke tilstrekkelig å innføre nye målinger. Det må også utvikles måltall det skal styres mot, disse må kunne sammenlignes med målingene, og det må være mulig å påvirke de underliggende driverne. De mest vesentlige måltallene et regnskap i offentlig sektor sammenlignes mot er budsjettet, og budsjettstyring er således sentralt i statens kybernetiske styringssystem. Når budsjettet likevel ikke har endret føringsprinsipp er det derfor her behov for å undersøke hvordan, eller hvorvidt, et rasjonale om å endre den kybernetiske styringen likevel har blitt lagt til grunn.

I sin drøfting av tar Andreassen-utvalget utgangspunkt i at et periodisert regnskap vil kunne gi merinformasjon sammenlignet med et kontantregnskap:

- 
- *Resultatregnskapet viser både kapitalkostnader og kostnader knyttet til bruk av arbeidskraft og kjøp av produktinnsats (varer og tjenester) innenfor budsjett- og regnskapsperioden.*
  - *Kostnadene kan sammenstilles med tall for virksomhetenes aktivitet i de tilfeller denne kan måles. En slik sammenstilling vil kunne vise forholdet mellom de ressurser som er forbrukt og den aktivitet dette har resultert i.*
  - *Balansen vil gi en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser enn dagens kapitalregnskap. Spesielt vil den gi en bedre oversikt over beholdningen av realkapital, i tillegg til beholdningen av finanskapital. Balansen vil videre vise påløpte forpliktelser.*

(NOU 2003: 6, 2003, s. 99)

Uten at denne informasjonen blir benyttet til å påvirke de underliggende aktivitetene forblir imidlertid den kybernetiske styringen uendret. Siden det periodiserte regnskapet ble innført som et supplement til den eksisterende budsjettstyringsmodellen må det her stilles spørsmål om en slik implementering ble utredet, og i så tilfelle hvordan merinformasjonen var tenkt brukt.

Andreassen-utvalget drøfter ulike tilnærminger til innføring av periodiseringsprinsipp, herunder muligheten for å innføre det «kun for statsregnskapet, men beholde kontantprinsippet for statsbudsjettet». Her påpeker imidlertid utvalget at «ved å innføre periodiseringsprinsippet bare for statsregnskapet, men ikke for statsbudsjettet svekkes muligheten til å sammenlikne regnskap og budsjett. Prinsipielt bør regnskapet inneholde minst den informasjonen om inntekter og kostnader som ligger i budsjettet (...)» (NOU 2003: 6, 2003, s. 128). De påpeker videre at dette er «viktig både ut i fra et styrings- og kontrollperspektiv (...)» (NOU 2003: 6, 2003, s. 128). Utvalget kommer likevel frem til at det kan være en fornuftig strategi å innføre periodiseringsprinsippet for statsregnskapet først, noe som gjenspeiles i utvalgets forslag til implementeringsstrategi:

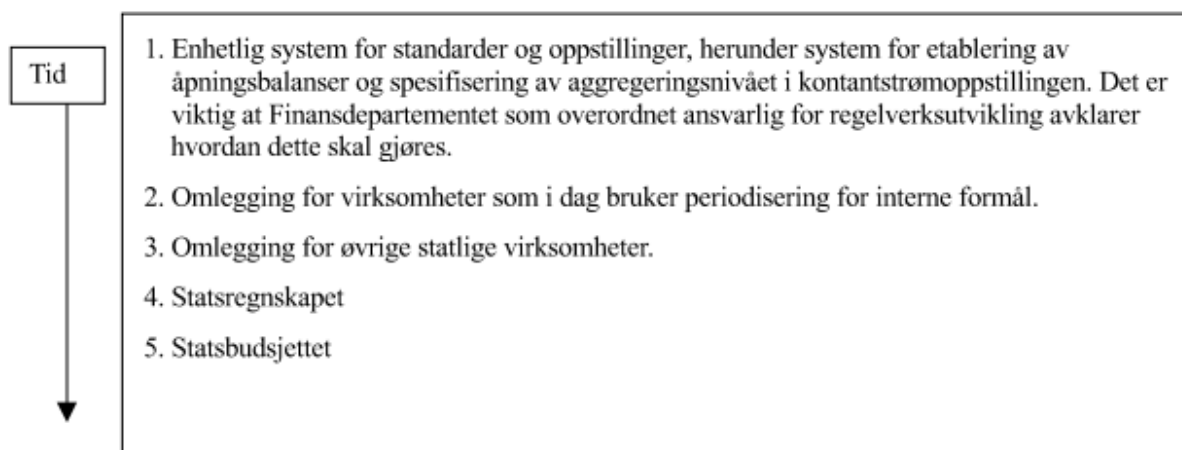


Fig 4.1.3.1 Andreassen-utvalgets implementeringsstrategi (NOU 2003: 6, 2003, s. 177)

Dette er imidlertid ikke denne implementeringsstrategien staten valgte. I den ovennevnte strategi legges det til grunn at virksomhetene gjør en omlegging fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet, mens det ble innført som et supplement. Når Andreassen-utvalget overordnet legger til grunn at «statsbudsjettet og statsregnskapet *bør* være basert på samme føringsprinsipp» (NOU 2003: 6, 2003, s. 175), men samtidig presiserer at deres tilråding forutsetter at denne betingelsen *må* være oppfylt (NOU 2003: 6, 2003, s. 176), er det problematisk å skulle legge til grunn at staten, på bakgrunn av Andreassen-utvalgets tilråding, har forutsatt endringer i den kybernetiske styringen.

I sin utredning diskuterer Børmer-utvalget nytteeffekter av SRS, og skiller her mellom statens virksomheter, departementene/sectorstyringen, for staten samlet, og for allmennheten. For statens virksomheter påpeker de nettopp at «god informasjon er en nødvendig, men ikke tilstrekkelig betingelse for bedre styring» (NOU 2015: 14, 2015, s. 176). Børmer-utvalget mener det er to forhold som i praksis er avgjørende for om merinformasjonen fra det periodiserte regnskapet vil gi bedre styring:

- *Er det viktig for virksomheten å ha en presis tilordning av ressursbruken til perioder (måned, år)?*
- *Har virksomheten tidligere skaffet seg denne informasjonen på annen måte?*

(NOU 2015: 14, 2015, s. 177)

---

Et sentralt funn kommer i forlengelsen av dette. Børner-utvalget repeterer bokstav c) og d) fra formålsparagrafen i Reglementet ved at de påpeker at «virksomhetene i staten skal sikre at fastsatte mål og resultatkrav oppnås, og at ressursbruken er effektiv» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177). Videre skriver de at «dette gjør det nødvendig å sammenholde ressursbruk og resultater i tid. I et periodisert regnskap tilordnes ressursbruken til perioder - måneder og år» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177).

Med andre ord: dersom en virksomhet har behov for periodisert informasjon for å sikre effektiv ressursbruk, men ikke tidligere har skaffet seg dette på annen måte, vil det periodiserte regnskapet gi bedre styring. Dersom vi forutsetter at virksomheten selv, ved introduksjon av periodisert regnskap, oppdager at det er områder ressursbruken kan være mer effektiv, og introduserer måltall de kan styre mot, er det vanskelig å være uenig i denne slutningen. Imidlertid går utvalget lengre ved at de påpeker at *det er nødvendig* å sammenholde ressursbruk og resultater i tid for å sikre effektiv ressursbruk. Utvalget underbygger dette med følgende punkter:

- *Et regnskap etter SRS vil gjøre det lettere for virksomheten å sammenligne seg med andre virksomheter*
- *Et periodisert regnskap gir også en systematisk oversikt over eiendeler og gjeld i virksomheten, og en standardisert metode for presentasjon av kapitalslit (avskrivninger) per år*
- *Ulike avskrivningsprinsipper kan gi store variasjoner i kapitalkostnadene gjennom levetiden. SRS innebærer at det samme avskrivningsprinsipper legges til grunn for alle statlige virksomheter*

(NOU 2015: 14, 2015, s. 177).

For sektorstyringen mener utvalget at med «en felles regnskapsstandard og felles kontoplan kan departementene sammenligne ressursbruk og resultater i ulike virksomheter innen samme departementsområder» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177), samt at det blir «mulig å sammenlikne med liknende virksomheter i andre sektorer» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177). For staten samlet mener utvalget at de samme fordelene vil gjelde, og at ved å ha periodisert virksomhetsregnskap som standard vil det «gi et godt grunnlag for å vurdere om

---

ressursbruken i staten er effektiv sett under ett» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177), og mener «regnskap etter SRS vil utfylle kontantregnskapet i styringen» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177).

Hovedbudskapet til Børmer-utvalget er at «bedre beslutningsgrunnlag vil gi bedre styring» (NOU 2015: 14, 2015, s. 9), og at SRS vil bidra til dette med nyttig tilleggsinformasjon ved at det blir mulig «å få konsistent sammenligning over tid innenfor den enkelte virksomhet, og mulighet for sammenligning på tvers i staten ut fra felles regnskapsprinsipper» (NOU 2015: 14, 2015, s. 20). Utvalget legger også «betydelig vekt på offentlighetens mulighet for innsyn, og denne vil være bedre dersom regnskapsprinsippene i de statlige virksomhetsregnskapene er standardiserte og like for alle virksomheter» (NOU 2015: 14, 2015, s. 20). Ønsket om å ha en felles regnskapsstandard i staten er forståelig. En felles regnskapsstandard muliggjør sammenligning av virksomheter som tidligere hadde ulik standard, og på den måten vil det eksempelvis være mulig å sette spørsmålstegn dersom ressursbruken for tilsvarende ytelser på ulike områder i stor grad varierer. Ved å sette slike analyser i system vil man kunne forbedre den kybernetiske styringen. Dette er imidlertid argumentasjon som ikke direkte knytter seg til valg av føringsprinsipp, men i større grad til standardisering av kontoplan. Konkret hvordan merinformasjonen fra det periodiserte regnskapet skal settes i system for å forbedre den kybernetiske styringen fremgår ikke fra utvalgets tilrådning. Det er likevel klart at utvalget mener merinformasjonen gir bedre beslutningsgrunnlag, og bedre styring.

#### **4.1.4 Belønning og kompensasjon**

Styringssystemet for belønning og kompensasjon har til hensikt å motivere organisasjonen til ønsket atferd gjennom incentiver. Spørsmålet blir således hvorvidt det ble lagt til grunn at endret føringsprinsipp kunne eller skulle endre incentiver – og eventuelt hvilken atferd det skulle motivere. Dersom vi tar utgangspunkt i Andreassen-utvalgets mandat skulle de «belyse fordeler og ulemper med alternative budsjetteringsprinsipper ut fra de formål som statsbudsjettet har» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10), hvor ett av de tre formålene er å bidra til effektiv bruk av statens midler. Utvalget legger til grunn at «formålene for statsbudsjettet og statsregnskapet må ses i sammenheng» (NOU 2003: 6, 2003, s. 10), og følgelig kan det stilles spørsmål om hvorvidt en endring av føringsprinsipp for regnskapet kan gi incentiv for mer effektiv bruk av statens midler.

I sin beskrivelse av systemet for budsjettering og regnskapsføring i staten presenterer utvalget en forenklet modell for statlig økonomistyring:

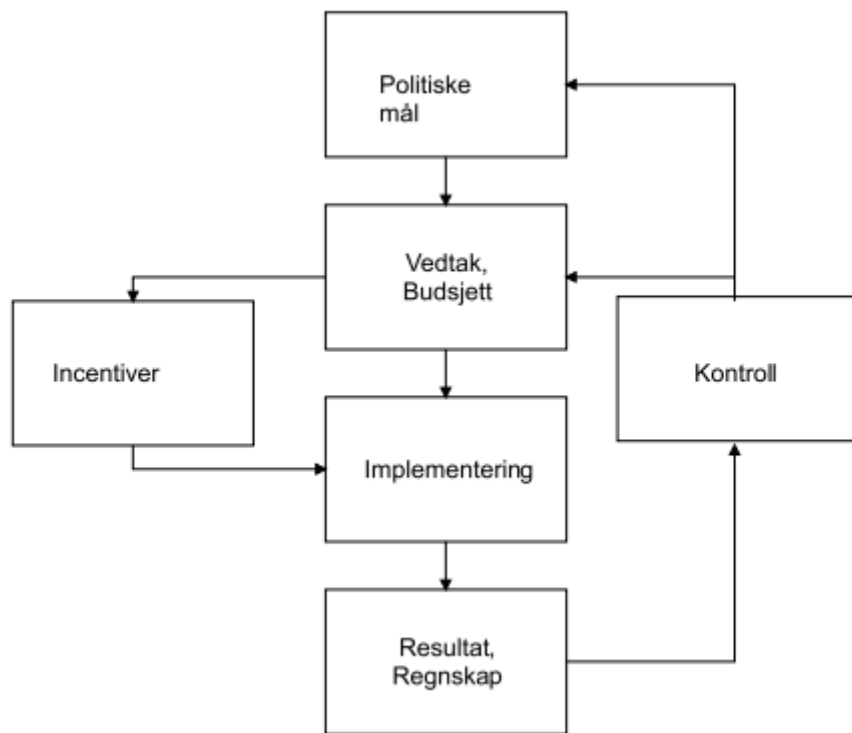


Fig 4.1.4.1 En modell for statlig økonomistyring (NOU 2003: 6, 2003, s. 46)

Modellen til Andreassen-utvalget tar utgangspunkt i at det besluttes politiske mål for statens aktiviteter. De politiske målene formaliseres i vedtak, hvor statsbudsjettet trekkes frem som det viktigste eksempelet. Selve implementeringen av vedtakene overlates i hovedsak til forvaltningen, og det økonomiske resultatet rapporteres til statsregnskapet (NOU 2003: 6, 2003). Som illustrert i modellen påpeker utvalget at implementering av vedtak ikke bare påvirkes av de politiske målene, men også av incentiver. Her trekker utvalget frem at «finansieringsmåten/budsjettet er en viktig incentivmekanisme» (NOU 2003: 6, 2003, s. 46), men også «avlønningssystemet og reaksjoner ved mangelfulle resultater» (NOU 2003: 6, 2003, s. 46).

Andreassen-utvalget drøfter følgelig at innføring av periodiseringsprinsipp i ulike sammenhenger kan gi incentiv til mer effektiv ressursutnyttelse. Utvalget trekker eksempelvis frem kjøp av varige driftsmidler. I et periodisert regnskap vil investeringen bli ført i balansen, mens avskrivningene/kostnaden vil fremkomme i resultatregnskapet. Dette vil kunne gi «både overordnet nivå og de enkelte virksomhetene bedre incentiver ved vurdering av ressursbruken» (NOU 2003: 6, 2003, s. 109). Her kan man se for seg at virksomheten i større grad får incentiv til å velge det investeringsalternativet som gir lavest kostnad over

---

driftsmiddelets levetid, enn incentiv til å velge det alternativet som har lavest anskaffelseskostnad. Ved kun å innføre periodisert regnskap som et supplement til den eksisterende rammestyringsmodellen etter kontantprinsippet er det imidlertid grunn til å stille spørsmål ved om dette i seg selv er tilstrekkelig for å påvirke incentiver. Andreassen-utvalgets vurdering er at «økt informasjon om kostnader kan bidra til økt kostnadseffektivitet. Endring av føringsprinsipp vil imidlertid ikke i seg selv endre mer grunnleggende incentivstrukturer knyttet til virksomheten. Den informasjonen som ligger i et periodisert system kan imidlertid utnyttes ved eventuelle endringer i styrings- og finansieringsmodell» (NOU 2003: 6, 2003, s. 165).

Siden styrings- og finansieringsmodellen har forblitt uendret kan det med bakgrunn i Andreassen-utvalgets tilrådning ikke legges til grunn at innføring av periodisert regnskap i det vesentlige skulle medføre endret incentivstruktur. Børmer-utvalget drøfter heller ikke incentiver inngående. Deres vurdering er at «SRS gir et godt grunnlag for bedre styring» (NOU 2015: 14, 2015, s. 183), men knytter dette til at beslutningstagere får bedre beslutningsgrunnlag i form av merinformasjon. Deres tilrådning «baserer seg på et grunnsyn og at beslutningstagere, innenfor de rammer som er satt, må ha frihet til å beslutte det som til enhver tid vurderes som mest hensiktsmessig» (NOU 2015: 14, 2015, s. 9). Siden rammestyring etter kontantprinsippet ikke foreslås endret av utvalget kan det dermed heller ikke legges til grunn en intensjon om å endre incentivsystem.

#### **4.1.5 Administrativ**

Det administrative styringssystemet danner fundamentet de andre styringssystemene hviler på. Malmi og Brown (2008) skiller mellom organisasjonsutforming og -struktur, eierstyring og selskapsledelse (corporate governance), samt virksomhetens regler, rutiner og prosedyrer. Statsbudsjettet er i seg selv å betrakte som en del av statens administrative styringssystem «for å fordele budsjettmidler og gi et grunnlag for kontroll av at midlene er brukt i samsvar med forutsetningene» (NOU 2003: 6, 2003, s. 8), samt et «finanspolitisk verktøy som skal bidra til en forsvarlig makroøkonomisk utvikling» (NOU 2003: 6, 2003, s. 8), i tillegg til at det skal «bidra til effektiv bruk av statens midler» (NOU 2003: 6, 2003, s. 8).

Det er nettopp ulik vektning av funksjonene til statsbudsjettet og statsregnskapet som i stort forstår som årsaken til at staten kun innførte det periodiserte regnskapet som et supplement til kontantregnskapet. Andreassen-utvalgets konklusjon «bygger først og fremst på at

---

periodiseringsprinsippet på en bedre måte enn dagens kontantprinsipp gir mulighet for å oppfylle målet om at statens budsjett og regnskap skal bidra til en effektiv bruk av midler, uten at det isolert sett svekker muligheten for å bruke statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy i den makroøkonomiske styringen» (NOU 2003: 6, 2003, s. 13). Børmer-utvalget påpeker imidlertid at etter Andreassen-utvalgets tilrådning har «flere regjeringer etter dette slått fast at kontantprinsippet fortsatt skal være utgangspunktet for budsjettssystemet. Hovedbegrunnelsen har vært hensynet til å kunne drive stabiliseringspolitikk med finanspolitikken» (NOU 2015: 14, 2015, s. 13).

Andreassen-utvalgets vurdering om at periodiseringsprinsippet ikke ville svekke muligheten for å bruke statsbudsjettet som et finanspolitisk verktøy har i så måte blitt tilsidesatt fra politisk nivå. Børmer-utvalget tar dette til etterretning i deres vurdering og legger til grunn at «for å ha handlefrihet i finanspolitikken og kunne bruke finanspolitikken til å stabilisere norsk økonomi og samtidig ha god kontroll med den langsiktige bærekraften i offentlige finanser, er det hensiktsmessig at statsbudsjettet følger kontantprinsippet som hovedprinsipp» (NOU 2015: 14, 2015, s. 14), og at «statsbudsjettets og statsregnskapets konstitusjonelle rolle bør fortsatt ivaretas ved bruk av kontantprinsippet» (NOU 2015: 14, 2015, s. 14).

Det legges med det til grunn at innføringen av det periodiserte regnskapet som et supplement til kontantregnskapet overordnet ikke hadde til hensikt å endre statens administrative styringssystem. Innføringen av det periodiserte regnskapet kan likevel argumenteres å ha medført mindre endringer i det administrative styringssystemet. Økonomistyringsregelverket har eksempelvis vært gjenstand for endring som følge av innføringen. Forskjellen blir imidlertid at innføringen ikke hadde disse endringene som formål. Hvordan ulike deler av det administrative styringssystemet har blitt endret for å implementere det periodiserte regnskapet er i så måte ikke en del av rasjonale for innføringen, og en diskusjon om disse endringene velges derfor utelatt.

## **4.2 Er rasjonale overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?**

Dette kapitlet vil innlede med en presentasjon av 134 luftving som case. Det vil deretter foretas en drøfting om hvorvidt funnene fra det foregående kapitlet er overførbart til den interne økonomistyringen av denne avdelingen ved å drøfte de ulike delene av



---

styringspakken. Luftforsvarets regnskap er offentlig informasjon og tilgjengelig som en del av statsregnskapet. Hvordan Luftforsvaret internt disponerer sine ressurser er imidlertid informasjon som fremkommer i graderte styringsdokumenter. Faktiske størrelser som viser ressursdisponeringer vil derfor ikke benyttes. Det vil isteden benyttes forholdstall, eller mer generelle beskrivelser.

#### **4.2.1 Presentasjon av 134 luftving**

134 luftving i sin nåværende form ble opprettet på Rygge flystasjon i 2018. Luftvingen har ansvar for to drift av to fysiske lokasjoner, herunder Luftforsvarets base Gardermoen og Rygge flystasjon. Gardermoen er «base for transportflyene C-130J Hercules med 335 skvadron og DA-20 med 717-skvadron» (Luftforsvaret, 2021), og har i tillegg avdelinger for vedlikehold og basedrift. Underlagt 134 luftving på Rygge er Forsvarets elektroniske krigføringssenter (FEKS), Special Operations Air Task Group (SOATG), 339 Special Operations Aviation Squadron (339 SOAS), samt avdelinger for basedrift og vedlikehold. På Rygge er luftvingen samlokalisert med luftforsvarets ledelse, redningshelikoptertjenesten og luftforsvarets seleksjonscenter. 134 luftving er således en relativt kompleks organisasjon ved at den har koordinerings- og driftsansvar for to fysiske lokasjoner, samt operativ drift av flere ulike systemer.

#### **4.2.2 Kulturell styring**

Staten hadde ikke som formål å endre den kulturelle styringen ved å innføre det periodiserte regnskapet, men erkjente at det er et samspill mellom kultur og styring. Selv om ikke endring av kultur var et rasjonale for innføringen kan det være verdt å diskutere hvorvidt de områder som berørte kultur likevel kan være relevant for 134 luftving. To dimensjoner som ble trukket frem av Andreassen-utvalget syntes aktuelle. Det første knyttet seg til behov for kulturendring hos beslutningstakere som skal forholde seg til nye regnskapsregler, og det andre var et postulat om at synliggjøring av kostnader er viktig for å endre styringskultur (nevnt som bakgrunn for å innføre periodiseringsprinsipp i Sverige).

Det første spørsmålet blir således hvorvidt innføringen har medført et behov for kulturendring hos luftvingledelsen i møte med nye regnskapsregler. Som det fremgikk av den økonomiske styringen av Forsvaret stilles det ingen krav til at luftvingene skal rapportere periodisert informasjon, og de blir i så måte ikke tvunget til å måtte forholde seg til det. Luftvingen må likevel forholde seg til anleggsregnskapet dersom de gjennomfører anskaffelser som defineres som anlegg. Dette innebærer i praksis at luftvingen bestemmer hvilket profittsenter anlegget

---

skal tilhøre, søker Forsvarets regnskapsadministrasjon om opprettelse av anleggsnummer, og sørger for at innkjøpsordren får påført dette. I det periodiserte regnskapet finnes det posteringer på konto 1250 inventar, 1270 verktøy og lignende, samt 1280 IKT-utstyr som viser at luftvingen gjennomfører slike anskaffelser. Balanseføringen og kostnadene er imidlertid ikke relevante for luftvingen i rapporteringssammenheng, da de der må forholde seg til utbetalingen som fremkommer i kontantregnskapet. Luftvingen må forholde seg til forvaltningsregler tilknyttet anskaffelse av anleggsmidler, men kan i praksis ignorere posteringene det medfører i det periodiserte regnskapet. Det er således lite grunnlag for å hevde at innføringen har medført et *behov* for kulturendring i møte med nye regnskapsregler.

Det andre spørsmålet blir imidlertid hvorvidt en synliggjøring av kostnader i det periodiserte regnskapet likevel kan tenkes å påvirke styringskulturen hos luftvingen. Til tross for at innføringen ikke har medført et behov for kulturendring, kan det tenkes at tilgangen på kostnadsinformasjon likevel kan ha en innvirkning. Dette er det imidlertid vanskelig å skulle besvare med valgt metode. Det kan antas at innføringen i seg selv har medført økt bevissthet om forskjellen på kostnader og utgifter, men hvorvidt dette har hatt innvirkning på styringskulturen blir spekulasjon. Det er mulig å konstruere eksempler hvor et fokus på utgifter vil kunne resultere i mindre gode økonomiske disposisjoner, sammenlignet med et fokus på kostnader. En anskaffelse med lav kjøpesum og kort levetid kunne tenkes valgt fremfor en anskaffelse med høy kjøpesum og lang levetid. Kostnaden for førstnevnte kan bli høyere enn sistnevnte, men dersom kontanteffekten av den høye kjøpesummen blir styrende for valget kan et manglende fokus på kostnader resultere i mindre god ressursutnyttelse. Dette er imidlertid relativt grunnleggende økonomisk innsikt. Selv om kontantregnskapet ikke viser kostnader, innebærer ikke det at beslutningstakere ikke hensyntar dem. Denne avhandlingen har således ikke noe grunnlag for å vurdere hvorvidt innføringen av regnskapet i seg selv har påvirket styringskulturen ved 134 luftving.

### **4.2.3 Planlegging**

134 luftvings økonomiske tildeling vedtas årlig i dialog med Luftforsvarsstaben. Tildelingen gis etter kontantprinsippet, og er følgelig en ramme for den sum utbetalinger og innbetalinger luftvingen kan forestå i løpet av året. Andreassen-utvalget mente periodiseringsprinsippet bedre kunne oppfylle mål om at budsjett og regnskap skulle bidra til mer effektiv ressursbruk, men en forutsetning for dette var at periodiseringsprinsipp ble innført for budsjettet også. Selv om deres drøfting tok utgangspunkt i statsbudsjettet og statsregnskapet virker den samme

---

konklusjonen å kunne overføres til 134 luftving. Gitt at luftvingen vedtok et budsjett etter periodisert prinsipp, og la opp sin interne økonomistyring etter dette, kunne man argumentere at det kunne bidra til mer effektiv ressursbruk. En tilnærming med ulike prinsipper for den interne og eksterne styringen er imidlertid ikke uten utfordringer.

Resultatet av det periodiserte budsjettet kan ikke sammenlignes med tildelingen. Dette er imidlertid løsbart ved å gjennomføre en kontantstrømsanalyse. En slik prosess kunne tenkes å bidra til mer effektive økonomiske disponeringer. Luftvingen ville, i tillegg til andre driftskostnader, måtte budsjettere for avskrivning. Ved å ta i betraktning avskrivning over eiendeler levetid vil dette kunne gi et annet bilde enn dersom kun kontanteffekten skulle budsjetteres. Det er imidlertid grunn til å stille spørsmål ved hvor aktuell denne problemstillingen er for 134 luftving. For 2021 utgjorde kontoklasse 1 (eiendeler) en veldig liten andel luftvingens regnskap. Dette har sammenheng med at de mest kostbare eiendelene luftvingen disponerer, bygningsmasse og flyskrog, ikke er regnskapsført hos dem. Bygningsmassen leies av Forsvarsbygg, og flyskrogene er regnskapsført på nivå 2 (Luftforsvaret). I regnskapet fremkommer det ikke salg av anlegg, ei heller ble det kostnadsført av- eller nedskrivning i 2021.<sup>1</sup> Det periodiserte regnskapet gir derfor tilsynelatende lite kostnadsinformasjon om luftvingens eiendeler. Med bakgrunn i den informasjonen som finnes der er det følgelig vanskelig å finne grunnlag for at luftvingen ville forbedre planleggingsprosessen ved å internt skulle endre føringsprinsipp for budsjettering. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det periodiserte regnskapet ville hatt mer informasjon i seg dersom det ble gitt større oppmerksomhet i styring ved at luftvingen ble målt på det periodiserte resultatet. Dette underbygger Andreassen-utvalgets konklusjon om at dersom periodiseringsprinsipp skal bidra til mer effektiv ressursutnyttelse må det innføres for budsjettet også.

Børmer-utvalget knyttet først og fremst nytten av SRS til effektivisering gjennom standardisering av regnskapet på tvers av statens virksomheter, slik at disse i større grad kan sammenlignes. Dette syntes således ikke helt overførbart til 134 luftving, da eventuelle sammenlignbare virksomheter nok vil være andre luftvinger som også hadde samme regnskapsstandard før innføringen av SRS. Her kan det likevel ikke utelukkes at SRS i seg selv har gitt et bedre sammenligningsgrunnlag ved at kontoplanen gir en annen detaljering av

---

<sup>1</sup> Ingen posterings ble funnet på konto 3809 salg av anlegg, 6000, 6010, 6030, 6040, 6050, 60500, 6070 som er av- og nedskrivingskontoer jf. kontoplan for Forsvaret og Forsvarsmateriell, datert 16.03.2022

---

utgifter og kostnader enn den Forsvaret benyttet tidligere. Hvilken nytte 134 luftving skulle ha av å sammenligne regnskapet sitt med en annen luftving er likevel ikke klart.

134 luftving kan likevel selv ha nytte av at detaljeringen i SRS gir tilgang på informasjon som tidligere ikke var like lett tilgjengelig. Børmer-utvalget påpeker at det periodiserte regnskapet gir mer konsistente tall over tid. Et eksempel på dette er håndtering av feriepengene. I kontantregnskapet vil feriepengene kun fremkomme som en utbetaling i juni. I det periodiserte regnskapet gjøres månedlige avsetninger fra en lønnskonto (5080) til en gjeldskonto (2940). Disse overføres til påfølgende år (2941), og utbetales (2942). Tilgang på denne informasjonen fra det periodiserte regnskapet kan benyttes til å foreta en presis avsetning i det kontante budsjettet, og på den måten øke presisjonen i planleggingen. Ved å ha bedre presisjon i budsjetteringen vil dette kunne redusere behovet for risikoavsetninger, noe som vil kunne gi bedre ressursutnyttelse. Det har imidlertid vært utfordrende å identifisere andre konkrete eksempler, men det betyr ikke at de ikke finnes. Det er således ikke grunnløst å hevde at tilgang på periodisert informasjon i noen grad kan forbedre luftvingens planlegging – til tross for at de blir målt på et kontant resultat.

#### **4.2.4 Kybernetisk**

Som dokumentanalysen avdekket er det problematisk å skulle legge til grunn at staten, på bakgrunn av Andreassen-utvalgets tilrådning, forutsatte endringer i den kybernetiske styringen, all den tid det periodiserte regnskapet ble innført uten tilsvarende endring i budsjettssystemet. Børmer-utvalget mente likevel at merinformasjonen fra det periodiserte regnskapet kunne gi bedre styring avhengig av om det var «viktig for virksomheten å ha en presis tilordning av ressursbruken til perioder (måneder eller år)» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177), og om «virksomheten tidligere skaffet seg denne informasjonen på annen måte» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177).

I første omgang blir følgelig spørsmålet hvorvidt det er viktig for 134 luftving å ha en presis tilordning av ressursbruk til perioder. For en privat virksomhet, som selger produkter eller tjenester mot betaling, vil sammenstillingsprinsippet medføre at medgåtte tilvirkningskostnader (ressursbruk) blir sammenstilt med tilhørende inntekter i samme periode. Det medfører at den private virksomheten kan gjøre lønnsomhetsbetraktninger og sammenligne resultat av ulike perioder. Dette er av interesse fordi resultatet i sin enkleste forstand forteller om virksomheten tjente eller tapte penger. I tillegg sier forskjellen mellom

---

kostnader og utgifter noe om virksomhetens marginer, og det kan gjøres betraktninger om hvor effektivt virksomheten drifter.

134 luftving yter noen tjenester hvor det kan være nyttig å sammenstille kostnader og inntekter. Eksempler på dette er bardrift («fritidsmesse»), messedrift, samt utleie av brakkerom. Her kan det innledningsvis stilles spørsmål ved hvor viktig det økonomiske resultatet av disse tjenestene er for luftvingen. En spesiell karakteristikkk ved Forsvaret som arbeidsgiver, herunder 134 lufting, er at den har ansatte som bor på arbeidstedet. Det kan derfor argumenteres at det er i arbeidsgivers interesse å besørge noe tjenestetilbud hvor hensyn til trivsel veier tyngre enn resultat. Det betyr imidlertid ikke at resultatet ikke er interessant eller viktig. Alkoholoven (1989, § 8-12) har eksempelvis forbud mot omsetning av alkoholholdig drikke med rabatt. Det innebærer at luftvingen som minimum må sørge for at omsatt alkohol ikke blir subsidiert. Følgelig kan resultatinformasjon være viktig styringsinformasjon selv om formålet ikke nødvendigvis er for profitt.

Utleie av brakkerom kan imidlertid argumenteres å falle i en annen kategori. Det er ikke nødvendigvis et tjenestetilbud luftvingen tilbyr hvor hensynet til trivsel veier tyngst, men samtidig ei heller et formål om profitt. Forlegning er en nødvendig fasilitet når arbeidsgiver har behov for å ha ansatte på flystasjonen over tid. Følgelig vil et tilbud om utleie til ansatte være avhengig om det er kapasitet utover de operative behovene. Luftvingen vil neppe si opp leie av en brakke selv om belegget (kapasitetsutnyttelse) til begge formål (utleie og beredskap) i perioder skulle være lavt. I et slikt perspektiv vil det ikke være rimelig å skulle påføre de ansatte hele kostnaden ved leie og drift. En løsning kunne vært at luftvingen også leide av seg, men det er vanskelig å se hvilken merverdi dette skulle gi.

Tilsvarende beredskapsbetraktninger kan knyttes til messedriften. Denne er imidlertid mer kompleks ved at den må kjøpe inn råvarer og bemannes i henhold til volumet måltider den skal produsere, noe som kan argumenteres å gjøre kjøps- og salgstransaksjoner effektive. Selv om profitt ikke er formålet vil ressursforbruk i form av forbrukte råvarer og arbeidstid være nyttig å sammenstille med periodens inntekter.

Sett i lys av luftvingens totale økonomi er likevel omfanget av de ovennevnte tjenester ganske små. Luftvingens primære leveranse knytter seg til bruk av flysystemene for å løse pålagte oppdrag, og her er det som hovedregel ingen tilhørende inntekt. Resultatet måles derfor ikke økonomisk, men med andre styringsparametere i mål- og resultatstyringen. Selv om det på

---

enkelte områder kan hevdes at ressursforbruk og sammenstilling av kostnader og inntekter til riktig periode kan være nyttig, er det vanskelig å finne grunnlag for at det i stort er «viktig» for Luftvingen (jf. Børmer-utvalgets første forutsetning).

Det andre forutsetningen, som ifølge Børmer-utvalget avgjorde om merinformasjonen kunne gi bedre styring, var hvorvidt virksomheten tidligere hadde fremskaffet informasjonen på annen måte. Her legges det til grunn at luftvingen i kontantregnskapet sammenligner inntekter og utgifter. I kontantregnskapet vil imidlertid ikke disse nødvendigvis sammenstilles til samme periode (måneder, år). Det innebærer at luftvingen ikke får en *presis* tilordning av ressursbruken, jf. Børmer-utvalgets forutsetning. Luftvingen vil derfor ikke med presisjon kunne vise til resultat for en mindre begrenset periode, men vil måtte gjøre resultatbetraktninger over tid. Gitt at dette gjelder en liten del av luftvingens totale økonomi, tilknyttet tjenester hvor resultatet er mindre viktig, er det imidlertid vanskelig å argumentere for at høyere presisjon i vesentlig grad vil gi bedre styring.

Et vesentlig funn fra det periodiserte regnskapet er imidlertid at selv om det inneholder merinformasjon i form av eksempelvis balansen, har det mindre detaljer om kostnadstilordning enn kontantregnskapet. Det kan ikke utelukkes at det eksisterer andre regnskapsrapporter som inneholder mer informasjon, men slik det fremstår har ikke det periodiserte regnskapet kostnadstilordning lengre ned i organisasjonen enn profittsenter, som for 134 luftvingen utgjør de to fysiske lokasjonene Rygge og Gardermoen. I praksis betyr det at luftvingen ikke vil kunne benytte det periodiserte regnskapet til å fremskaffe informasjon om hvor inntektene opptjenes eller kostnadene pådras utover fysisk lokasjon. Det innebærer at det periodiserte regnskapet ikke alene kan benyttes i den interne styringen.

#### **4.2.5 Belønning og kompensasjon**

Andreassen-utvalget argumenterte for at periodiseringsprinsipp i ulike sammenhenger kunne gi incentiv til mer effektiv ressursutnyttelse, og benyttet konkret varige driftsmidler som eksempel. Som tidligere diskutert kan kostnadsinformasjon om disse bidra til mer effektiv ressursutnyttelse, men som det ble avdekket utgjorde eiendeler en liten del av luftvingens regnskap i 2021. Deler av forklaringen på dette er som tidligere nevnt at de største eiendelene i form av bygningsmasse og flyskrog ikke er regnskapsført hos luftvingen. Definisjonen på varige driftsmidler er imidlertid «anskaffelser med levetid over 3 år og verdi over kr 100 000» (FRA, 2021, s. 1), og omfatter derfor mer enn de største eiendelene. Selv om luftvingen etter

---

innføringen av SRS anmoder om opprettelse av anlegg for slike anskaffelser, er det mer uklart hvilken oversikt balansen gir over anleggsmidler som ble anskaffet før SRS ble innført. Disse måtte i så tilfelle ha vært gjenstand for en kartleggingsprosess, blitt verdivurdert, og registrert som en del av et arbeid med å etablere luftvingens åpningsbalanse. I hvilken utstrekning dette er gjort lar seg ikke lese fra regnskapet. I lys av styringssystemet for belønning og kompensasjon kan det imidlertid diskuteres hvilket incentiv luftvingen har for å besørge en riktig fremstilling av eiendeler og kostnader i det periodiserte regnskapet.

Andreassen-utvalget belyste nettopp at endring i føringsform vil «ikke i seg selv endre mer grunnleggende incentivstrukturer knyttet til virksomheten» (NOU 2003: 6, 2003, s. 165). Så lenge luftvingen blir rammestyrte på utgifter og inntekter er det vanskelig å se at luftvingen selv skal ha incentiv til å sørge for at det periodiserte regnskapet gir et mest mulig presist bilde av kostnader. Den uendrede incentivstrukturen er i så måte i tråd med Andreassen-utvalgets vurderinger, men utvalget mente også at «informasjonen som ligger i et periodisert system kan imidlertid utnyttes ved eventuelle endringer i styrings- og finansieringsmodell» (NOU 2003: 6, 2003, s. 165). Her kan det imidlertid argumenteres at så lenge styrings- og finansieringsmodellen har forblitt uendret har luftvingen manglende incentiv til å sørge for at informasjonen som ligger i det periodiserte systemet er riktig, og at man nettopp måtte ha endret styrings- og finansieringsmodell for å gi incentiv til dette. Samtidig kan det påpekes at luftvingen i prinsippet har lite påvirkningskraft på regnskapet, da dette utarbeides av FRA. Anleggsanskaffelser gjennomført før innføringen av SRS syntes likevel å kunne være et område det periodiserte regnskapet potensielt kan være mangelfullt grunnet manglende incentiv.

Resultatet av innføringen av det periodiserte regnskapet, uten endringer i styrings- og finansieringsmodell, syntes likevel i stort å være sammenfallende med den vurderingen Andreassen-utvalget gjorde; luftvingens incentiver fremstår i praksis uendret. Sett i lys av at Børmer-utvalget heller ikke la til grunn at innføringen skulle medføre endret incentivstruktur fremstår dette bevisst. Disse legger til grunn for innføringen at merinformasjonen i SRS vil gi et bedre beslutningsgrunnlag. Som diskutert er det imidlertid rom for å stille spørsmål om manglende endringer i incentivstruktur også kan påvirke hvor god kvalitet det er på merinformasjonen. Et balansert statsbudsjett etter kontantregnskapets inntekter og utgifter fremstår fremdeles som det viktigste for staten i styringssammenheng, og det legges derfor ikke opp til endringer i incentivstrukturen. Rasjonale er i så måte overførbart ved at 134

---

luftving kan nytte seg av den merinformasjonen som ligger i det periodiserte regnskapet for å forbedre sine beslutninger, men så lenge kontantstyring er fastholdt som prinsipp er det kontantregnskapets resultat som er styrende.

#### **4.1.5 Administrativ**

Statsbudsjettet og stortingsvedtak knyttet til dette betraktes som en del av statens administrative styringssystem. Bakgrunnen for at staten beholdt kontantprinsippet for statsbudsjett og statsregnskapet knyttes til statsbudsjettets administrative funksjon som finanspolitisk verktøy – i praksis et verktøy for å kunne påvirke aktiviteten i økonomien gjennom å styre statens utgifter og inntekter (motkonjunkturpolitikk). Selv om Andreassen-utvalget mente denne funksjonen også kunne ivaretas ved overgang til et periodisert prinsipp, la Børmer-utvalget til grunn at kontantprinsippet best kunne ivareta denne funksjonen. Overordnet var følgelig rasjonale for å innføre det periodiserte regnskapet som et supplement til den eksisterende styringen, nettopp å unngå en endring av statens administrative styringssystem.

134 luftvings årlige tildeling utgjør åpenbart en mindre andel av forsvarsbudsjettet. Den utgjør likevel en del av statens totale virksomhet, og aktiviteten ved luftvingen bidrar til å omsette statens inntekter og utgifter i økonomien. Det fremstår i denne sammenheng klart at innføringen av det periodiserte regnskapet ikke har til hensikt å endre denne funksjonen. Det er derfor vanskelig å komme frem til en annen slutning enn at det er summen av de årlige utbetalingene og innbetalingene fra og til 134 luftving som til slutt må være styrende for dens økonomiske disposisjoner. Luftforsvaret og Forsvaret kan vedta endringer i sitt eget administrative styringssystem som kan gi luftvingen andre forutsetninger, men alt annet likt må etaten fremdeles måtte styre sine innbetalinger og utbetalinger i tråd med Stortingets vedtak.



---

## 5 Oppsummering og konklusjon

### 5.1 Innledning

Avhandlingens formål har vært å finne svar på om statens rasjonale for å innføre et periodisert virksomhetsregnskap er overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret. Dette kapittelet vil oppsummere hovedfunnene for de to delproblemstillingene og gi en konklusjon basert på disse.

### 5.2 Hvilket rasjonale hadde staten for å innføre det periodiserte virksomhetsregnskapet?

Basert på funnene fra dokumentanalysen kan ikke statens rasjonale for å innføre det periodiserte virksomhetsregnskapet i stort knyttes til en intensjon om å endre styringssystemene for kultur, planlegging, belønning og kompensasjon, eller det administrative styringssystemet. Primært knyttes statens rasjonale til et ønske om å forbedre den kybernetiske styringen, men utvalgene legger ulike forutsetninger til grunn for sine tilrådninger.

Det som oppfattes som den mest vesentlige forskjellen mellom utvalgenes tilrådning er at Andreassen-utvalget la til grunn at statsbudsjett og statsregnskap burde være basert på samme føringsprinsipp slik at disse kunne sammenlignes. Dette ble fremhevet som viktig for styring og kontroll, og utvalget la til grunn at denne forutsetningen måtte være oppfylt. I etterkant av denne tilrådingen slo imidlertid flere regjeringer fast at kontantprinsippet skulle ligge til grunn for statsbudsjettet. Dette ble begrunnet med hensynet til statsbudsjettets administrative funksjon som finanspolitisk verktøy. Børmer-utvalget la følgelig til grunn at statsbudsjettets konstitusjonelle rolle fortsatt best kunne ivaretas med kontantprinsippet. Børmer-utvalget kom likevel frem til at periodisert regnskap etter SRS burde innføres som obligatorisk supplement til kontantregnskapet. Disse la imidlertid betydelig vekt på at nytteverdien ved obligatorisk SRS kunne knyttes til «effektivisering gjennom standardisering, mulighet for sammenligning og læring på tvers i staten og offentlighetens mulighet for innsyn» (NOU 2015: 14, 2015, s. 20). Børmer-utvalget kom frem til at statsbudsjettet og statsregnskapet ikke måtte føres etter samme prinsipp, og at statens virksomheter like fullt kunne ha god nytte av informasjonen i dette.

Siden staten nettopp innfører SRS og periodisert regnskap som et supplement til kontantregnskapet, i tråd med Børmer-utvalgets tilrådning, legges det til grunn at deres

---

rasjonale i hovedsak er lagt til grunn for innføringen. Disse slår fast at det er nødvendig å sammenholde ressursbruk og resultater i tid for å sikre effektiv ressursbruk. Hvorvidt periodisert regnskap vil medføre bedre styring knyttes imidlertid av utvalget til om det er «viktig for virksomheten å ha en presis tilordning av ressursbruken til perioder» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177) og om «virksomheten tidligere har skaffet seg denne informasjonen på annen måte» (NOU 2015: 14, 2015, s. 177). Det er således ikke forutsatt at all statlig virksomhet vil kunne få forbedret kybernetisk styring som følge av innføringen. Rasjonale er likevel at merinformasjonen i stort vil gi bedre beslutningsgrunnlag og bedre styring i staten.

### **5.3 Er rasjonale overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?**

134 luftving får en årlig tildeling fra Luftforsvaret etter kontantprinsippet. Analysen av luftvingens styringspakke finner at dette legger bindinger for hvor langt luftvingen kan innrette sin interne økonomistyring etter periodisert prinsipp. Luftvingen kan i prinsippet gjennomføre endringer i styringssystemet for planlegging, og budsjettere etter periodisert prinsipp, men dette vil kreve at luftvingen benytter kontantstrømsanalyse for å kunne sammenligne den kontante tildelingen med det periodiserte budsjettet. Analysen av regnskapet avdekker imidlertid at det er sparsomt med kostnadsinformasjon i luftvingens periodiserte regnskap. De største eiendelene luftvingen disponerer, herunder flyskrog og bygningsmasse, er regnskapsført andre steder enn hos luftvingen, og det ble ikke funnet av- eller nedskrivings kostnader for anleggsmidler i 2021. Det er følgelig vanskelig å legge til grunn at luftvingen i særlig grad ville kunne forbedre planlegging gjennom internt å skulle endre føringsprinsipp for budsjettering. Det kan imidlertid ikke utelukkes at det periodiserte regnskapet kunne hatt mer kostnadsinformasjon i seg dersom luftvingen ble målt på et periodisert resultat. Dette kan således argumenteres å underbygge Andreassen-utvalgets konklusjon om at budsjett og regnskap må følge samme føringsprinsipp for at det skal bidra til mer effektiv ressursutnyttelse. Ved å innføre det periodiserte regnskapet som supplement la imidlertid staten til grunn Børmer-utvalgets rasjonale om at merinformasjonen fra det periodiserte regnskapet kunne gi bedre beslutningsgrunnlag. Analysen av det periodiserte regnskapet finner et konkret eksempel på at kostnadsinformasjon om feriepenge kan forbedre luftvingens interne planlegging, hvilket er et funn som støtter opp under dette rasjonale.

---

Det mest sentrale spørsmålet for å finne overføringsverdien av det periodiserte regnskapet er imidlertid hvorvidt det er viktig for 134 luftving å ha en presis tilordning av ressursbruk til perioder – og om de tidligere har skaffet seg denne informasjonen på andre måter. Analysen av luftvingens kybernetiske styringssystem avdekker at den på noen områder må sammenstille kostnader og inntekter, og har nytte av resultatinformasjon i styringen. Den har et lovpålagt krav om at alkoholsalg ikke skjer subsidiert, og drift av kjøkkenet med salg av måltider er tjenesteleveranser hvor informasjon om ressursbruk er nyttig. Disse tjenesteleveransene utgjør likevel en liten andel av luftvingens økonomi, og luftvingens primære leveranse knytter seg til bruk av flysystemene for å løse pålagte oppdrag. Disse systemene er ikke regnskapsført hos luftvingen, og oppdragene har normalt heller ingen tilhørende inntekt. Det er således vanskelig å finne grunnlag for at kostnadsinformasjon i stort er viktig for luftvingen. Der hvor luftvingen har behov for å sammenstille inntekter og utgifter kan de skaffe denne informasjonen fra kontantregnskapet. Dette gir ikke en presis fremstilling av ressursbruken til perioder. Gitt at de områdene hvor slik sammenstilling er relevant for luftvingen utgjør en liten del av økonomien, og det nøyaktige resultatet ikke er avgjørende for styringen, er det imidlertid vanskelig å finne grunnlag for at det er viktig for luftvingen med presis tilordning av ressursbruk til perioder.

## 5.4 Konklusjon

*Er statens rasjonale for å innføre et periodisert virksomhetsregnskap overførbart til den interne økonomistyringen av en budsjett- og resultatansvarlig avdeling i Luftforsvaret?*

Ved å beholde kontantprinsippet for statsbudsjettet har staten lagt betydelig vekt på statsbudsjettets administrative funksjon som finanspolitisk verktøy. Det medfører overordnet at bruttofinansierte statlige virksomheter fremdeles må ha kybernetisk styring som sammenligner inntekter og utgifter med de rammene virksomheten har fått tildelt. Staten har likevel lagt til grunn at ved å innføre et periodisert regnskap etter SRS, som supplement til kontantregnskapet, vil statlige virksomheter få tilgang til merinformasjon som vil gi bedre beslutningsgrunnlag, og bedre styring, samtidig som en standardisering av regnskapet på tvers i staten vil være effektiviserende.

Implikasjonen av dette rasjonale er ikke nødvendigvis at all statlig bruttofinansiert virksomhet må gjøre store endringer i den økonomiske styringspakken sin. Analysen av 134 luftving

---

avdekket noe merinformasjon fra det periodiserte regnskapet den kan benytte, men den har ikke påvist funn som kan argumenteres å ha store implikasjoner for den interne økonomistyringen. Slik statens rasjonale forstås har nødvendigvis ikke det vært formålet. Slik dette forstås må statlige virksomheter vurdere i hvilken grad de kan nyttiggjøre seg av merinformasjonen for å bedre sine beslutninger, men når regnskapsåret avsluttes må de likefullt levere et kontant resultat i tråd med Stortingets vedtak.

---

# Litteraturliste

- Alkoholloven. (1989). (LOV-1989-06-02-27). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1989-06-02-27>
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2 eller fra ABC til Beyond Budgeting på 20 år.
- Bruno, A. & Lapsley, I. (2018). The emergence of an accounting practice: The fabrication of a government accrual accounting system. *Accounting, auditing, & accountability*, 31(4), 1045-1066. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2016-2400>
- Busch, T., Vanebo, J. O. & Johnsen, E. (2009). *Økonomistyring i det offentlige* (4. utg. utg.). Universitetsforl.
- Christofzik, D. I. (2019). Does accrual accounting alter fiscal policy decisions? - Evidence from Germany. *European Journal of Political Economy*, 60, 101805.  
<https://doi.org/10.1016/j.ejpoleco.2019.07.003>
- DFØ. (2020). *Virksomhetsstyring i Staten*.  
<https://www.youtube.com/watch?v=eQBG5bOn4HQ>
- DFØ. (2021a). *Behandling av inntekt fra bevilgninger, tilskudd og overføringer (SRS 10)*. Direktoratet for forvaltning og økonomistyring. Hentet 2022-01-28 fra  
<https://dfo.no/fagomrader/statlige-regnskapsstandarder/praktiske-konteringseksempler-for-bruttobudsjetterte-virksomheter/behandling-av-inntekt-fra-bevilgninger-brutto>
- DFØ. (2021b). *Hva er mål- og resultatstyring?* Hentet 02 fra <https://dfo.no/fagomrader/mal-og-resultatstyring/hva-er-mal-og-resultatstyring>
- DFØ. (2021c). *Hva skiller mål- og resultatstyring fra New Public Management?* Hentet 11 fra <https://dfo.no/fagomrader/mal-og-resultatstyring/mal-og-resultatstyring-og-new-public-management-hva-er-hva>
- Finansdepartementet. (2005). *Bevilgningsreglementet (vedtatt 26. mai 2005)*. Finansdepartementet.
- Finansdepartementet. (2014). *Prop. 1 S (2014-2015) - Statsbudsjettet 2015 (Gul bok)*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/8a1f1d19093448798422df4ec9dc16eb/no/pdfs/prp201420150001guldddpdfs.pdf>
- Finansdepartementet. (2020). *Statlig RegnskapsStandard 1 Presentasjon av virksomhetsregnskapet. I*.  
<https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/srs-1-presentasjon-av-virksomhetsregnskapet-desember2020.pdf>
- Finansdepartementet. (2021a, 06.09.2021). *Finansdepartementenes rundskriv*. Hentet 21.10.2021 fra <https://www.regjeringen.no/no/dokument/dep/fin/rundskriv/id446186/>
- Finansdepartementet. (2021b). *R-114 - Bruk av de statlige regnskapsstandardene (SRS) i virksomhetsregnskapet*. Finansdepartementet.  
[https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r\\_114\\_2021.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/rundskriv/faste/r_114_2021.pdf)
- Finansdepartementet. (2021c). *Reglement for økonomistyring i staten [og] Bestemmelser om økonomistyring i staten : fastsatt 12. desember 2003 med endringer, senest 31. august 2021*. Finansdepartementet.
- Forsvarsdepartementet. (2020a). *Instruks for Forsvaret*.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/b956dccadfc8478588a1e84c314ba51b/instruks-for-forsvaret-1.-januar-2021.pdf>

- 
- Forsvarsdepartementet. (2020b). *Prop. 14 S (2020-2021) - Evne til forsvar - vilje til beredskap. Langtidsplan for forsvarssektoren*. Forsvarsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/contentassets/81506a8900cc4f16bf805b936e3bb041/no/pdfs/prp202020210014000dddpdfs.pdf>
- Forsvarsdepartementet. (2021). *Tildelingsbrev for Forsvaret 2022*. Forsvarsdepartementet. <https://www.regjeringen.no/contentassets/d88b9ee605634445a3165501cc0f8d12/tidelingsbrev-for-forsvaret-2022.pdf>
- Forsvarssjefen. (2016a). *Direktiv for virksomhetsstyring*.
- Forsvarssjefen. (2016b). *Forsvarets årsrapport 2016*. [https://www.forsvaret.no/aktuelt-og-presse/publikasjoner/forsvarets-arsrapport/Forsvaretsaarsrapport2016tilskjerm.pdf/\\_attachment/inline/5da31a51-b782-435a-9089-e917da792ffa:63536b8c588fa77c6267e2c08d09f64c144da545/Forsvaretsaarsrapport2016tilskjerm.pdf](https://www.forsvaret.no/aktuelt-og-presse/publikasjoner/forsvarets-arsrapport/Forsvaretsaarsrapport2016tilskjerm.pdf/_attachment/inline/5da31a51-b782-435a-9089-e917da792ffa:63536b8c588fa77c6267e2c08d09f64c144da545/Forsvaretsaarsrapport2016tilskjerm.pdf)
- Forsvarssjefen. (2021). *Årsrapport 2020*. [https://www.forsvaret.no/aktuelt-og-presse/publikasjoner/forsvarets-arsrapport/Forsvarets%20%C3%85rsrapport%202020.pdf/\\_attachment/inline/eecff3b1-d61d-4edb-9395-e1dcb8938bb3:429ee7d627f628b49cd327723da087fafd915e65/Forsvarets%20%C3%85rsrapport%202020.pdf](https://www.forsvaret.no/aktuelt-og-presse/publikasjoner/forsvarets-arsrapport/Forsvarets%20%C3%85rsrapport%202020.pdf/_attachment/inline/eecff3b1-d61d-4edb-9395-e1dcb8938bb3:429ee7d627f628b49cd327723da087fafd915e65/Forsvarets%20%C3%85rsrapport%202020.pdf)
- FRA. (2021). *Anlegg*. Forsvarets intranett/Forsvarets regnskapsadministrasjon
- Green, S. G. & Welsh, M. A. (1988). Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept. *The Academy of Management review*, 13(2), 287-301. <https://doi.org/10.2307/258578>
- Hansen, A. & Mouritsen, J. (2007). Management accounting and changing operations management. I T. Hopper, D. Northcott & R. Scapens (Red.), *Issues in Management Accounting* (3rd. utg.). Pearson Education Limited.
- Hood, C. (1991). A Public Management for All Seasons? *Public administration (London)*, 69(1), 3-19. <https://doi.org/10.1111/j.1467-9299.1991.tb00779.x>
- Hyndman, N. C., Ciaran. (2011). Accruals accounting in the public sector: A road not always taken. *Management Accounting Research*, 22(1), 36-45. <https://doi.org/https://doi.org/10.1016/j.mar.2010.10.008>.
- Johannessen, A., Christoffersen, L. & Tufte, P. A. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (4. utg. utg.). Abstrakt.
- Johanson, B. D. & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge - en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter.
- Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Laugen, F. T. (2016). *Bedriftsøkonomisk regnskapsprinsipp – Forsvarets redningsbøye?* [Høgskolen i Hedmark]. <https://brage.inn.no/inn-xmloi/bitstream/handle/11250/2427328/Frank%20Tore%20Laugen.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- Luftforsvaret. (2021, 2021-12-16). *Flystasjoner og baser* [26]. Hentet 04 fra <https://www.forsvaret.no/om-forsvaret/organisasjon/luftforsvaret>
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, (19), 287-300.
- Monsen, N. N. (2010). Regnskap for offentlig økonomistyring : pengeinformasjon og lønnsomhetsinformasjon.

- 
- NOU 2003: 6. (2003). *Hva koster det? Bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/ed3014966adc42969b1423e029c304e5/no/pdfs/nou200320030006000dddpdfs.pdf>
- NOU 2015: 10. (2015). *Lov om regnskapsplikt*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/18f96a26720645638ba1c3f32128575b/no/pdfs/nou201520150010000dddpdfs.pdf>
- NOU 2015: 14. (2015). *Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring. Budsjett og regnskap i staten*. Finansdepartementet.  
<https://www.regjeringen.no/contentassets/d8f32f94864d4636bc468ea0bc4ca2bd/no/pdfs/nou201520150014000dddpdfs.pdf>
- Otley, D. (2003). Management control and performance management: whence and whither? *The British accounting review*, 35(4), 309-326.  
<https://doi.org/10.1016/j.bar.2003.08.002>
- Pina, V., Torres, L. & Yetano, A. (2009). Accrual Accounting in EU Local Governments: One Method, Several Approaches. *The European accounting review*, 18(4), 765-807.  
<https://doi.org/10.1080/09638180903118694> (European Accounting Review)
- Regnskapsloven. (1998). (LOV-1998-07-17-56). Lovdata.  
<https://lovdata.no/dokument/NL/lov/1998-07-17-56>
- SKD mld. nr 3. (1999). *Lov om årsregnskap mv. (regnskapsloven)*. Skattedirektoratet.  
<https://www.skatteetaten.no/en/retskilder/type/skattedirektoratets-meldinger/lov-om-arsregnskap-mv.-regnskapsloven/>
- SSØ. (2010). *Resultatmåling. Mål- og resultatstyring i staten*.  
<https://dfo.no/filer/Fagomr%C3%A5der/MRS/Mal-og-resultatstyring-i-staten.pdf>
- Standard Norge. (2007). *Regnskapsterminologi* (NS 4101). S. Norge.
- Tjora, A. (2012). *Kvalitative forskningsmetoder i praksis* (2. utg.).
- Østlund, N. K. (2017). *Økonomistyring i statlige virksomheter* [Høgskolen i Innlandet].  
<https://brage.inn.no/inn-xmlui/bitstream/handle/11250/2476779/Masteroppgave%20Nina%20%C3%98stlund%20-%20%C3%98konomistyring%20i%20statlige%20virksomheter%202017.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

---

# **Vedlegg A: Tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål**





**Vår saksbehandler**

Borghild Boye, bboye@mil.no  
+4723 09 57 55, 0510 5755  
FHS/FAGSTAB/SEK STUD STØ

**Vår dato**

2021-09-06

**Vår referanse**

2021/029580-002/FORSVARET/ 002

**Tidligere dato**

**Tidligere referanse**

**Til**

Egil August Devold

.

..

**Kopi til**

LUFT/RYG 134 LV

## Tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål

### 1 Bakgrunn

Forsvarets høgskole (FHS) har mottatt din søknad av 30. august 2021 om tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål. Prosjektet det skal innhentes data til er en masteroppgave som omhandler implikasjoner for økonomistyring på nivå tre som følge av ny statlig regnskapsstandard. Det skal benyttes regnskapstall som gjelder en avdeling i Luftforsvaret, og tillatelse er innhentet fra 134 Luftving.

### 2 Drøfting

Vurdering av søknader om tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål er regulert av *Bestemmelse om utlevering av personopplysninger til forskning og gjennomføring av spørreundersøkelser*, fastsatt av sjef HR-avdelingen i Forsvarsstaben 1. mai 2018.

I henhold til punkt 2.3 og 2.4 i denne bestemmelsen er det en forskningsnemnd oppnevnt av sjef FHS som har myndighet til å behandle søknader om tillatelse til datainnsamling i Forsvaret. Kriterier og rettsgrunnlag som skal legges til grunn for vurderingen er omtalt i punkt 4.1 og 4.2.

Forskningsnemnda har vurdert din søknad som tilfredsstillende i henhold til gjeldende krav.

### 3 Vedtak

Søknad om tillatelse til å innhente opplysninger i og om Forsvaret til forskningsformål innvilges. Tillatelsen gjelder til prosjektslutt 1. juni 2022.

### 4 Vilkår for tillatelsen

Det er kun gitt tillatelse til innhenting av det datamaterialet som fremgår av søknaden. Data hentet fra Forsvaret skal ikke benyttes til andre formål enn den aktuelle masteroppgaven. Ved prosjektslutt skal alle data hentet fra Forsvaret slettes. Det skal sendes sluttmelding til FHS vedlagt masteroppgaven. Sluttmelding sendes til følgende e-postadresse: [fhs.datautlevering@mil.no](mailto:fhs.datautlevering@mil.no)

**Postadresse**

Postboks 800 Postmottak  
2617 Lillehammer  
Norge

**Besøksadresse**

Oslo mil/Akershus  
0015 OSLO  
Norge

**Sivil telefon/telefaks**

/

**Militær telefon/telefaks**

99/0500 3699

**Epost/ Internett**

postmottak@mil.no  
www.forsvaret.no

**Organisasjonsnummer**

NO 986 105 174 MVA

**Vedlegg**

Sven G. Holtsmark  
professor  
leder av forskningsnemnda

*Dokumentet er elektronisk godkjent, og har derfor ikke håndskreven signatur.*

---