

REGNSKAP I POLITIKKEN?

- om årsrapportens funksjoner for
en kommune og dens toppledelse

av

Norvald Mønsen

Avhandling for graden dr. oecon.

NORGES HANDELSHØYSKOLE
Institutt for regnskap og revisjon
Mars 1989



92h004618



92h004618

Norges Handelshøyskole

9 657.375.11
:352(481.54)
M75r
eks. 4

Til mor og far

*If you wish to understand
something, try changing it.*
(Kurt Lewin)

INNHALDSFORTEGNELSE

	side
Forord	
Kapittel 1: REGNSKAPETS FUNKSJONER	1
1.1 Normative syn på regnskap	1
1.2 Sikker regnskapsteknologi men usikker kontekst	3
1.3 Regnskap i aksjon	4
1.4 Konklusjoner	11
Kapittel 2: PROBLEM OG FORMÅL	13
2.1 Regnskapsplikt	13
2.2 Regnskapsforskning og regnskapspraksis	15
2.3 "Bergensprosjektet"	17
2.4 Avhandlingens problem	18
2.5 Avhandlingens formål	19
2.6 Avhandlingens videre disposisjon	19
Kapittel 3: METODE	20
3.1 Aksjonsforskning	20
3.2 Organisatorisk læring	22
3.3 Valg av organisasjon	26
3.4 Datainnsamling	28
3.5 Datarapportering	38
3.6 Om avhandlingens validitet	40
Kapittel 4: REGNSKAPETS KONTEKST	44
4.1 Regnskapets kontekst - referanseramme	44
4.2 Om Bergen kommune	51
4.3 Gjensidig avhengig kontekst	59
4.4 Årsrapportens forventete funksjoner	61
Kapittel 5: STANDARDRAPPORTEN	63
5.1 Forskriftene for standardrapporten	63
5.2 Standardrapportprosessen	66
5.3 Standardrapportens struktur	67
5.3.1 Generelt om standardrapporten	67
5.3.2 Regnskapsskjemaer	68
5.4 Reaksjoner på standardrapporten	71
5.5 Oppsummering og fortsatt forskning	74

Kapittel 6: ÅRSRAPPORTEN FOR 1984	77
6.1 Årsrapportprosessen	77
6.1.1 Arbeidet med regnskapsmodellene	78
6.1.2 "Bergenskurset"	79
6.2 Årsrapportens struktur	82
6.2.1 Generelt om årsrapporten	83
6.2.2 Regnskapsmodeller	83
6.3 Reaksjoner på årsrapporten	84
6.3.1 Synspunkter på årsrapporten	84
6.3.2 Bruk av årsrapporten	91
6.3.3 Eksterne reaksjoner på årsrapporten	97
6.4 Oppsummering og fortsatt forskning	99
Kapittel 7: ÅRSRAPPORTEN FOR 1985	102
7.1 Årsrapportprosessen	102
7.1.1 Arbeidet med den finansielle analysen	103
7.1.1.1 Prøveundersøkelse	110
7.1.1.2 Modellundersøkelse	112
7.1.1.3 Ytterligere arbeid	117
7.2 Årsrapportens struktur	118
7.2.1 Generelt om årsrapporten	118
7.2.2 Finansiell analyse	119
7.3 Reaksjoner på årsrapporten	122
7.3.1 Synspunkter på årsrapporten	122
7.3.2 Bruk av årsrapporten	138
7.3.3 Eksterne reaksjoner på årsrapporten	149
7.4 Oppsummering og fortsatt forskning	152
Kapittel 8: REAKSJONER PÅ ÅRSRAPPORTEN	
- OPPSUMMERING OG VIDEREFØRING	156
8.1 Interne reaksjoner på årsrapporten	156
8.1.1 Økt forståelse av regnskapsinformasjon	156
8.1.2 Økt bruk av årsrapporten	160
8.1.3 Bystyrebehandlingen	165
8.2 Eksterne reaksjoner på årsrapporten	171
8.2.1 Innbyggerne og media viser liten interesse	172
8.2.2 Eksterne respondenter: todeling av reaksjoner	172
8.2.3 Andre kommuner tar etter	173
8.2.4 Forslag til nye regnskapsforskrifter	179
8.3 Sammendrag av reaksjonene på årsrapporten	183

Kapittel 9: ANALYSE OG KONKLUSJONER	185
9.1 Aksjonsforskning og læring	185
9.1.1 Stegvis forskningsprosess	185
9.1.2 Finansieringsanalysen tilfredsstillende	
GAAP ("generally accepted accounting principles")	188
9.1.3 Sendere av finansiell informasjon	191
9.1.4 Nye rutiner i Bergen kommune	192
9.1.5 Nye rutiner i kommunens omgivelse	194
9.1.6 Læringsøkologi	195
9.2 Årsrapportens funksjoner	196
9.2.1 Styring	197
9.2.2 Organisatorisk minne	202
9.2.3 Legitimering	204
9.3 Årsrapporten og ideologier	206
9.3.1 Referanseramme	206
9.3.2 Bruk av årsrapporten i interne grupper og prosesser	207
9.3.3 Bruk av årsrapporten i kommunens kontakt med omgivelsen	210
9.3.4 Tildeling av funksjoner til årsrapporten	213
9.4 Årsrapporten i aksjon	215
9.5 Fortsatt forskning	217

Vedlegg

Vedlegg 1: Årsrapporten for 1984	
- regnskapsmodeller og noter	220
Vedlegg 2: Årsrapporten for 1985	
- finansiell analyse	226
Vedlegg 3: Årsrapporten for 1985	
- brutto driftsutgifter fordelt på kommunalavdelingene	231
Vedlegg 4: Årsrapporten for 1986	
- finansiell analyse	232
Vedlegg 5: Spørsmål stilt i prøveundersøkelsen	238
Vedlegg 6: Spørsmål stilt i modellundersøkelsen	240
Vedlegg 7: FAS 95: Statement of Cash Flows - eksempel	242

Referanser	243
-------------------	------------

Forord

Denne avhandlingen inngår som en del av "Bergensprosjektet". Dette er et samarbeidsprosjekt mellom Bergen kommune - herav navnet "Bergensprosjektet" - og en forskergruppe ved Norges Handelshøyskole om å utvikle, implementere og analysere en ny årsrapport for kommunen.

I forskergruppa har vi hatt en svært nær og god kontakt. Kontakten startet som et faglig samarbeid for fem år siden, men utviklet seg etter hvert til også å bli et meget godt vennskap. Jeg vil derfor rette en varm takk til mine venner og kolleger - Sverre Høgheim, Frode Mellemvik, Rignor H. Olsen og Olov Olson - for all hjelp og støtte både i og utenfor arbeidet med avhandlingen.

Veiledningskomitéen har bestått av Sten Jönsson, Arne Kinserdal og Olov Olson, med Olov som hovedveileder. Uten komitéens mange kritiske, men svært nyttige, kommentarer, ville jeg aldri greid å fullføre arbeidet med avhandlingen. Takk for at dere veiledet meg på en sti som jeg ikke ville klart å følge på egen hånd.

Jeg har videre fått mange nyttige synspunkter og kommentarer fra mange andre kolleger og forskere. Herved takker jeg samtlige. Jeg vil imidlertid rette en spesiell takk til to personer ved Handelshögskolan i Stockholm som har lest og kommentert ulike versjoner av avhandlingsmanuskriptet: Nils Brunsson og Barbara Czarniawska-Joerges. David Cooper, University of Manchester, takkes for mange kritiske, men verdifulle, spørsmål og kommentarer.

I avhandlingen studeres årsrapportens funksjoner for Bergen kommune og dens toppledelse. For å innhente empiri, har jeg tilbrakt atskillige timer i Bergen kommune. Takk for at jeg har fått bevege meg fritt i kommunen. Jeg må innrømme at jeg var ikke så lite nervøs første gang jeg skulle treffe toppledelsen på "Bergenskurset". Men både på dette kurset og seinere i de fire intervjurundene med toppledelsen, ble jeg svært godt mottatt. Derfor takker jeg med dette hver enkelt politiker og tjenestemann i toppledelsen, som velvillig har tatt seg tid til å treffe meg når jeg har bedt om avtale.

Det praktiske arbeidet med å utarbeide Bergen kommunes nye årsrapport, har vært ledet av en prosjektgruppe. Foruten medlemmer av forskergruppa, har prosjektgruppa bestått av tjenestemenn i Bergen kommune. I arbeidet med den første årsrapporten (årsrapporten for 1984), var Leif Grindeland og Erlend Skagseth medlemmer av prosjektgruppa. Fra og med arbeidet med årsrapporten for 1985, overtok Egil Reinholdtsen som kommunens representant i prosjektgruppa. Alle tre takkes for godt samarbeid. Dessuten vil jeg gjerne takke følgende tjenestemenn som har vært mer eller mindre direkte involvert i

arbeidet med årsrapporten: Paal Djønne, Hans Haukås Eide, Haldor Høyte, Magne Tellevik og Alf Thomassen.

En takk rettes også til de eksterne respondentene som jeg har intervjuet om Bergen kommunes årsrapport. Da jeg fikk problemer med å utarbeide den første finansieringsanalysen for Bergen kommune, tok jeg kontakt med en mindre kommune for å prøve ut modellen for utarbeiding av finansieringsanalyser for norske kommuner. For en osing var valget av kommune opplagt. Det ble selvfølgelig Os kommune. Takk rettes med dette til kommunen for at jeg fikk anledning og hjelp til å eksperimentere med kommunens regnskap. Gjennom arbeidet i "Bergensprosjektet" har jeg videre fått kontakt med aktører i andre norske kommuner. Takk til alle dere som har kommet med nyttige reaksjoner på årsrapportarbeidet i Bergen kommune.

Elisabeth Stiegler takkes for god hjelp med tabeller og figurer. Norges Handelshøyskole, Bergen kommune og Norges allmennvitenskapelige forskningsråd har støttet prosjektarbeidet fiansielt. Dessuten var jeg den heldige personen som fikk tildelt Handelshögskolan i Stockholm's (HHS) gave til Norges Handelshøyskole's (NHH) 50-års jubileum: et stipend til en yngre forsker ved NHH for å gjennomføre et studieopphold ved HHS. Takk til alle som har bidratt med finansiell støtte.

Til slutt rettes den største og varmeste takken til mine foreldre. Den støtte som jeg har fått hjemme, har vart både før og under arbeidet med avhandlingen. Og jeg vet at den vil fortsette etterpå. Derfor tilegner jeg avhandlingen til mor og far.

Bergen og Os i mars 1989

Norvald Monsen

Kapittel 1

Regnskapets funksjoner

Det har vært lagt ned et omfattende arbeid i å utarbeide målsettinger for regnskap. Dette omfattende arbeidet med å utarbeide regnskapets målsettinger står i skarp kontrast til de relativt få studier som har vært gjennomført av hvordan regnskap virkelig fungerer i organisasjoner og samfunn. Denne avhandlingen handler derfor om hvilke funksjoner regnskap har for en organisasjon og dens medlemmer.

Arbeidet med avhandlingen er gjennomført som en del av "Bergensprosjektet". Dette er et samarbeidsprosjekt mellom Bergen kommune - herav navnet "Bergensprosjektet" - og en forskergruppe ved Norges Handelshøyskole om å utvikle, implementere og analysere en ny årsrapport for kommunen.

1.1 Normative syn på regnskap

Hvorfor utarbeider nesten alle organisasjoner minst én regnskapsrapport hvert år? Hva er formålet med en slik rapport? Hvem er interesserte i rapporten? Hvorfor er det etterspørsel etter regnskapsrapporter? Tilfredsstillere regnskapsrapportene etterspørselen? Svarene på disse spørsmålene er svært viktige, fordi de angår regnskapets eksistensgrunnlag. Spørsmålene diskuteres av Mellemvik mfl. (1988) basert på tidligere studier, og formålet med diskusjonen er å fokusere på regnskapets funksjoner slik de kommer til uttrykk i litteraturen. I dette kapitlet presenteres et sammendrag av denne diskusjonen om regnskapets funksjoner.

I normativ regnskapslitteratur fremgår det at regnskap, spesielt finansregnskap, har to basismålsettinger (se f.eks. AICPA, 1974; Chan, 1985); kontroll og beslutningstaking. Kontrollmålsettingen sier at regnskap skal gi informasjon om hvordan man har forvaltet de finansielle ressursene i løpet av en periode. Beslutningsmålsettingen sier at regnskapet skal være et basisgrunnlag for beslutningstaking (se f.eks. AICPA, 1973, 1974).

I litteraturen har det vært en del diskusjon om de to basismålsettingene utgjør én eller to målsettinger. Denne debatten kan summeres opp på følgende måte:

"The primary objective of accounting is to provide financial information about economic affairs of an entity to interested parties for use in making decisions. This objective statement is a premise which people seem to find acceptable, subject to slight variations. But it may not be suitable unless

one interprets "decisions" broadly. For "decisions" to encompass what might be called the control objective, the term must include making choices regarding the investigation of variances, choices by employees of the honest and dishonest course, and choices as to treatment of offending employees. If such an interpretation is not acceptable, a second objective - the control objective - must be given equal billing." (AAA, 1977:13)

Regnskapets tenkte funksjon

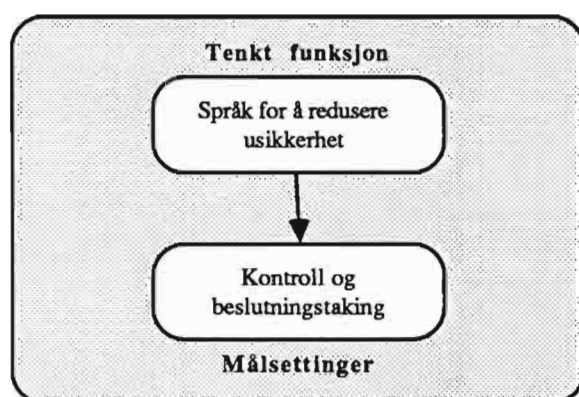
I henhold til kontrollmålsettingen, skal regnskap fungere i et prinsippal-agent forhold (Gjesdal, 1978). Idéen her er at agenten rapporterer hvordan han har forvaltet de tildelte finansielle ressursene og resultatene av de gjennomførte handlingene. Det antas at den informasjon som prinsipalen mottar, er sann, korrekt og rettferdig ("true and fair"). Ijiri (1975) har et lignende syn, selv om han snakker om harde data. Uten sann og korrekt informasjon, vil ikke prinsipalen bli i stand til å kontrollere agenten. Det sanne og korrekte bildet som regnskapet skal rapportere, er relatert til en juridisk forståelse av begrepene sannhet og rettferdighet.

Beslutningsmålsettingen fokuserer derimot på en annen forståelse av sannhet og rettferdighet. Ifølge Trueblood-rapporten (AICPA, 1973) skal regnskap gi informasjon som er nyttig ved beslutningstaking. Beslutninger karakteriseres som økonomiske goder i den forstand at de angår ressursallokering (Belkaoui, 1981). Den sanne informasjonen i regnskapet skal gjøre det mulig å få til en effektiv ressursallokering. Dette betyr at sannhetsbegrepet relaterer seg til en naturvitenskapelig forståelse av regnskapsinformasjonen, dvs. den sanne regnskapsinformasjonen skal gjøre det mulig å oppnå en effektiv ressursallokering.

Mens den juridiske oppfatningen av sannhet og rettferdighet hovedsakelig fokuserer på forholdet mellom prinsipalen og agenten i en tilbakelagt periode, er den naturvitenskapelige oppfatningen orientert mot fremtiden basert på det som har skjedd i fortiden. Formålet med regnskapsinformasjon, både i forbindelse med kontroll og beslutningstaking, er at sann og korrekt informasjon skal gi sikkerhet, eller redusere usikkerhet (se også Edwards og Bell, 1961), enten om hvordan agenten har forvaltet ressursene eller om hvordan ressursene bør allokeres. Fellesnevneren i begge disse situasjonene er ønsket om å redusere usikkerhet når en aktivitet, agent eller organisasjon evalueres. Derfor blir konklusjonen at regnskapets tenkte funksjon er å redusere usikkerhet.

Regnskapet er et språk, og dermed også et kommunikasjonsmedium (se f.eks. Ashton og Bizell, 1975-76; FASB, 1980). Som alle språk, selv om det er et kunstig språk, er det konstruert for å gjøre det mulig å forstå verden. Ifølge regnskapets tenkte funksjon, er det et språk som skal bidra til å redusere usikkerhet for å forbedre kontroll og beslutningstaking (se figur 1.1). Dette er svært ambisiøst. Det er derfor en stor fare for fiasko. Likevel

har regnskap overlevd, både i forskjellige politiske system og i forskjellige århundrer.



Figur 1.1: Regnskap som et språk for kontroll og beslutningstaking. (Kilde: Mellemvik mfl., 1988)

Hvordan oppfyller regnskapet sin tenkte funksjon? Har det andre og muligens viktigere funksjoner? Hvilke funksjoner tildeler ulike aktører regnskap? Som det vil fremgå av diskusjonen nedenfor, kan ikke regnskap i aksjon isoleres fra prosesser i og rundt organisasjoner. Derfor diskuteres noen karakteristiske trekk ved regnskapets kontekst i neste avsnitt. Deretter diskuteres regnskap i aksjon.

1.2 Sikker regnskapsteknologi men usikker kontekst

Et regnskap bygger på et analytisk syn på verden. Det kan, i en funksjonalistisk betydning, sees som et sett av regler som spesifiserer hvordan man skal registrere transaksjoner og hvordan man skal rapportere. Det finnes ikke usikkerhet i regnskapsteknologien. Regnskapet baseres på fullstendig sikkerhet om årsaks- og virkningssammenhenger. Hovedårsaken til denne sikkerheten henger sammen med det dobbelte bokholderis prinsipp:

"The duality of an increment and a decrement comes from the perceived cause-and-effect relationship between a sacrifice (a decrement) and a benefit (an increment), namely the benefit cannot be obtained without a sacrifice." (Ijiri, 1975:61)

Hvis en regel endres, er det alltid mulig å se hvilken effekt det har på den rapporterte utvikling og stilling. Det er derfor mulig å tilpasse regnskapsteknologien til endrete forutsetninger, f.eks. inflasjon og endrete valutakurser, uten å være usikker på teknologien.

Det er imidlertid usikkerhet forbundet med hvordan regnskap fungerer i interaksjon med individuelle aktører. Ifølge Macintosh (1985) influerer individuelle forskjeller på måten ledere samler

inn, behandler og bruker informasjon i beslutningsprosesser. Macintosh konkluderer derfor med at informasjonssystem bør tilpasses beslutningstakernes kognitive innstillinger. Dette synes å være en fornuftig konklusjon. Men fordi ulike beslutningstakere har ulike kognitive innstillinger, er det ikke så enkelt (Macintosh, 1985). Det er liten forskning på dette tema, og det er også liten forskning om hvordan ledere arbeider (March, 1987).

Den kontekst som regnskapet fungerer i, karakteriseres dessuten av en stor grad av usikkerhet. Organisasjoner og lokale aktører utvikler ofte informasjonssystem, f.eks. regnskapssystem, for å redusere denne usikkerheten (se f.eks. Galbraith, 1973). I og med at regnskap er akseptert som et hjelpemiddel for å redusere usikkerhet, eksisterer det en sterk regnskapsideologi. Men ettersom det ikke er noen godt dokumentert sammenheng mellom regnskap og dets tenkte funksjon, kan regnskap karakteriseres som en myte som er underlagt sine egne krav (Meyer og Rowan, 1977; Boland, 1982).

Regnskapets overordnede myte, eller ideologi, er veldig sterk. Vi finner derfor regnskapsprosesser i nesten alle organisasjoner rundt om i verden. Ideologien spesifiserer regnskapsstrukturer og -prosedyrer som en synlig arena hvor ulike organisasjoner og aktører kan prate, beslutte og handle. Ettersom vi mangler en synlig og kontrollerbar kjede mellom regnskap og dets bruk, kan vi imidlertid vente at organisasjoner og lokale aktører har nesten alle muligheter til å bruke regnskapsarenaen til å tildele sine egne funksjoner til regnskap. Som March fremhever:

"... it is not an entirely unworthy vision of professions to say that their accounts and reports can be richer in meaning than they are aware or intend, and that they can enrich our senses of purpose and enlarge our interpretations of our lives." (March, 1987:165)

Organisasjoner og lokale aktører er følgelig i en situasjon hvor de, ved å henvise til bedre beslutningstaking og kontroll, kan reformulere arenaen.

1.3 Regnskap i aksjon

I de empiriske studiene av regnskap i aksjon finner vi at det er langt fra sikkert at regnskap har samme funksjon for alle aktører. Basert på litteraturgjennomgangen, kan det tvert imot hevdes at ulike aktører tildeler regnskapet sine egne, mer eller mindre private, funksjoner. Derfor brukes uttrykket "regnskapets tildelte funksjoner" for å indikere dette fenomenet.

Delegering av ansvar og evaluering

Hayes (1983) fremhever at regnskap kan betraktes som et kart over eller bilde av en organisasjon, fordi det spesifiserer hvilke transaksjoner man skal rapportere. Denne rapporteringen klar-

gjør forholdene mellom organisasjonen og dens omgivelse. Regnskap skiller derfor en organisasjon fra sin omgivelse, f.eks. andre organisasjoner, og skaper en oppfatning om hva organisasjonen består av og for hva den er ansvarlig.

Ettersom regnskap fungerer som et kart over en organisasjon, definerer og separerer det relasjonene mellom ulike enheter og aktører i organisasjonen. Denne interne separasjonen som regnskap reflekterer, kan betraktes med utgangspunkt i delegering av ansvar (Olson, 1983). Regnskap gjenspeiler de ulike enhetene og aktivitetene i en organisasjon. Dette betyr at det reflekterer hvilke enheter og aktører som tildeles ansvar, og hvilke aktiviteter de er ansvarlige for. I og med at regnskap reflekterer delegeringen av ansvar, muliggjør det en evaluering av de handlinger som ulike enheter og aktører har utført (Simon mfl., 1954; Hopwood, 1973; Collins, 1982).

Simon mfl. (1954) mente at regnskap bidrar til å tiltrekke en leders oppmerksomhet mot visse fenomen. Når regnskapsinformasjon fungerer på denne måten, vil informasjonen bidra til at lederen blir klar over at noe spesielt har skjedd, f.eks. store budsjetttavvik. På denne måten kan regnskap fungere som en "alarmklokke". Simon mfl. (1954) mente også at så snart som alarmen ble oppdaget, ville ytterligere læring finne sted som en følge av at mer informasjon ble innhentet fra andre kilder enn regnskapsrapporter.

Preston (1986) fant at ledere holder seg informert ved å føre personlige notater og ikke via regnskap. Dessuten informerer de andre gjennom personlige kontakter. Preston understreker at typiske regnskapssystem bygger på urealistiske hierarkiske organisasjonsmodeller, noe som fører til at regnskap gir en heller dårlig innsikt i årsaks- og virkningssammenhenger. Jönsson og Grönlund (1988) bekrefter Preston's observasjoner. De studerte implementeringen av "lokale informasjonssystem" i en stor organisasjon. Disse lokale informasjonssystemene ble utviklet på det lokale plan, og fokuserte derfor på den informasjon som var av interesse for lokale aktører. Ettersom systemene var orienterte mot konkrete problem og skulle endres så snart disse problemene var løst og nye problem oppstod, virket det som om informasjonen støttet opp om læring om konkrete problem med tilhørende endringer i standardprosedyrer.

Hedberg og Jönsson (1978) fremhever at en organisasjons informasjonssystem, f.eks. regnskapssystem, ofte bidrar mer til å undertrykke relevante signal enn til å støtte opp om læring gjennom f.eks. tidlig varsko om endringer i omgivelsene. De argumenterer dessuten for at hvis en organisasjon skal bli i stand til å lære og forstå de relevante signalene fra regnskapsinformasjon, er det i mange tilfeller nødvendig at man avlærer standardprosedyrer ("standard operating procedures") for hvordan man skal skaffe og bruke informasjon. Dette betyr at i stedet for å bruke standardprosedyrer som er ment å skulle absorbere usikkerhet (Cyert og March, 1963), må organisasjonen stille seg overfor den usikkerhet som finnes for å kunne lære. Häckner

(1985) fremhever imidlertid at aktører bruker forskjellig informasjon avhengig av organisasjonens strategiske situasjon, og han skiller mellom defensive og offensive strategiske situasjoner. Regnskapsinformasjon brukes først og fremst i defensive situasjoner når en organisasjon har hatt en lite gunstig utvikling.

Tiessen og Waterhouse (1983) fremhever at det er viktig at et regnskapssystem bidrar til en reduksjon av informasjonsasymmetri hvis det skal brukes til kontrollformål. Selv om regnskapsinformasjon kan bidra til informasjonssymmetri, kan likevel enkelte aktører være i stand til å påvirke regnskapsinformasjonen for å oppnå fordelaktige evalueringer (Tiessen og Waterhouse, 1983). Som påpekt av Birnberg mfl. (1983), er det mulig å påvirke regnskapsinformasjonen på mange måter. Anthony (1985) viser f.eks. at ledere i en kommune bruker regnskapsrapporter til å skjule fakta om kommunens finansielle stilling. Årsaken til dette er at det er viktig å rapportere et lite overskudd for en kommune for å opprettholde tilgangen på finansielle ressurser fra skattebetalerne og sentrale myndigheter. Brorström (1982) viser også at enkelte aktører i kommuner er interesserte i å skjule regnskapsinformasjon, f.eks. for å unngå kritikk eller en negativ evaluering av sine egne eller organisasjonens handlinger (se også Larsen, 1984; Burchell mfl., 1985).

Selv om organisasjoner samler inn informasjon regelmessig, blir ikke evalueringene nødvendigvis utført regelmessig. Simon mfl. (1954) fremhevet at når regnskap oppfylte noe de omtalte som problemløsningsfunksjon, ble regnskapsinformasjon brukt i ad hoc analyser. Det ble ofte utarbeidet spesielle rapporter som behandlet det problem som skulle analyseres. Til tross for at regnskapsinformasjon ble samlet inn regelmessig, ble altså ikke evalueringer basert på regnskapsinformasjon gjennomført regelmessig.

Gjennom introduksjonen av en ny årsrapport i Bergen kommune, erfarer Høgheim mfl. (1986) at regnskapsinformasjon kan lette både individuell og organisatorisk læring. De tidligere regnskapsrapportene var veldig detaljerte og omfattende, og de bygde på en svært komplisert regnskapsteknologi. Det var derfor nærmest umulig for en person uten ekspertise å bruke disse rapportene. Ettersom politikerne ikke har slik ekspertise, var de usikre på hva de forskjellige regnskapstallene betydde. Olsen (1987) påpeker at politikerne derfor unngikk regnskapsrapportene for å unngå usikkerhet skapt av den kompliserte regnskapsteknologien. Den nye årsrapporten inneholder imidlertid kun 40 sider med informasjon som er relativt enkel å forstå. Politikerne bruker derfor rapporten for å oppnå læring om hva som har skjedd i organisasjonen i den tilbakelagte perioden. Dessuten fungerer årsrapporten som et organisatorisk minne, fordi politikerne har tilgang til den når de måtte ønske det (Høgheim mfl., 1986).

Östman (1977) fant at ledere, som en regel, ikke brukte regn-

skapsinformasjon ved evalueringer av sine medarbeidere. Hopwood (1973) fant imidlertid at ledere, avhengig av lederstil, brukte regnskapsinformasjon i evalueringer. Hopwood oppdaget tre evalueringstiler; budsjett-dominert ("budget-constrained"), profitorientert ("profit-conscious") og regnskapssky ("non-accounting"). De budsjett-dominerte lederne baserte sine evalueringer hovedsakelig på regnskapsinformasjon, mens de regnskapssky lederne bare unntaksvis brukte regnskapsinformasjon. De profitorienterte lederne brukte informasjon med en viss grad av forsiktighet, fordi de fokuserte på en organisatorisk enhets generelle effektivitet i forhold til organisasjonens langsiktige målsettinger.

Hvis lederen ikke - eller sjelden - er opptatt av regnskapsinformasjon (regnskapssky eller profitorientert), vil evalueringen gi få insentiv til å manipulere informasjonen. På den annen side, dersom evalueringen hovedsakelig baseres på regnskapsinformasjon (budsjett-dominert), vil det finne sted en omfattende manipulering av informasjonen. March (1984) understreker at evaluering basert på regnskapsinformasjon stimulerer både påvirkning (eller manipulering) av regnskap og av rykte i stedet for kontroll eller styring av aktiviteter.

Legitimering

De fleste organisasjoner må legitimere seg for å få ressurser fra sine omgivelser. Brunsson (1986a) fremhever at det er tre mulige utstrømninger fra en organisasjon; prat, beslutning og handling. En organisasjon kan legitimere seg ved hjelp av én, eller en kombinasjon, av disse utstrømningene. I henhold til Brunssons termer, er regnskap prat om allerede gjennomførte handlinger, mens budsjett er prat om beslutninger som skal fattes eller som allerede er fattet.

Zeff (1978) og Watts og Zimmerman (1979) diskuterer utviklingen i regnskapsprinsipper. Deres hovedpoeng er at regnskapsprinsipp baseres på hvordan ulike aktører ønsker at deres organisasjoner skal bli omtalt økonomisk overfor omgivelsene. Valget av regnskapsprinsipp er derfor et spørsmål om legitimering. I de politiske prosessene hvor regnskapsprinsipper utarbeides, forsyner ulike teorier markedet med aktører som er interesserte i de økonomiske konsekvensene (Zeff, 1978) for organisasjonene med unnskyldninger for å presentere regnskapsoppstillinger på en eller annen måte (Watts og Zimmerman, 1979).

Den legitimering som regnskap bidrar til, er ikke bare relatert til valg av regnskapsprinsipp. Legitimering ved hjelp av regnskap finner også sted ved praktisk bruk av regnskapsinformasjon. Ulike aktører kan legitimere seg selv og sine organisasjoner ved å bruke regnskapsrapporter. Høgheim mfl. (1986) fremhever at politikerne i en kommune legitimerer kommunen ved å referere til årsrapporten hvor kommunens handlinger rapporteres. På denne måten kan politikerne tilbakevise påstander som de ofte mottar fra innbyggerne, om at kommunen ikke er i stand til å

gjennomføre organisatoriske handlinger. En organisasjon kan følgelig legitimere seg ved hjelp av regnskap som antas å reflektere organisasjonens handlinger.

Olson (1983) fant at programbudsjettering i en kommune ikke ble brukt for å styre kommunens aktiviteter. Budsjettprosessen gir imidlertid inntrykk av at politikerne har en slik kontroll. Politikerne legitimerer derfor de planlagte kommunale aktivitetene ved hjelp av regnskapsstrukturen - dvs. programstrukturen - i beslutningsprosessen.

Regnskap gjør det mulig å prate om organisasjonens rasjonalitet (Burchell mfl., 1980; Berry, 1982; Meyer, 1983; Olson, 1983; Tiessen og Waterhouse, 1983; Larsen, 1984; Melander, 1984; Olson og Rombach, 1988). Gjennom sitt bidrag til å skape myter om organisatorisk rasjonalitet, har regnskapet en viktig funksjon ved å legitimere organisasjonen (Burchell mfl., 1980; Boland og Pondy, 1983; Hayes, 1983; Meyer, 1983; Tiessen og Waterhouse, 1983; Olson og Rombach, 1988).

Myter

En myte, eller ideologi, er en idé eller sett av idéer eller oppfatninger om hva som er viktige spørsmål for en organisasjon (Brunsson, 1985; Jönsson og Lundin, 1976; Jönsson, 1982). Dette begrepet brukes av Jönsson og Lundin når de diskuterer den organisatoriske utviklingen i en kommune. De har brukt dette begrepet for å understreke at idéen eller settet av idéer ikke nødvendigvis er et resultat av en rasjonell analyse. En myte er heller ikke en prediksjon - den kan være svært viljeorientert, og den har et potensiale når det gjelder å skape enighet og entusiasme blant medlemmene av en organisasjon, fordi den involverer tro i stedet for kunnskap.

Den verden som vi lever i, er dominert av usikkerhet både om hva som kommer til å skje og om hva som har skjedd (March og Olsen, 1976). I denne verden brukes regnskap i sosiale prosesser (Melander, 1984). Det hjelper aktører til å forstå verden og til å danne seg fremtidsvisjoner (Burchell mfl., 1980; Boland og Pondy, 1983; Hayes, 1983; Larsen, 1984; Burchell mfl., 1985). Regnskap er dessuten nyttig ved kommunikasjon av rolleforventninger; det er viktig for motivering; og det er nyttig ved kommunikasjon av organisatorisk klima (Collins, 1982). Dette betyr at regnskap bidrar til å danne oppfatninger og forventninger, altså myter.

Regnskap hjelper aktører med å rasjonalisere tidligere handlinger (se f.eks. Burchell mfl., 1980; Hayes, 1983). Ved å rasjonalisere tidligere handlinger, bidrar regnskap til å rettferdiggjøre at man kan foreta lignende handlinger i fremtiden (Hayes, 1983). Ledere, for eksempel, handler i stedet for å analysere. De fatter intuitive beslutninger basert på raske diskusjoner i stedet for grundig analyserte rapporter og studier (Mintzberg, 1973). Den myten som sier at en organisasjon fatter rasjonelle be-

slutninger er viktig i en verden hvor rasjonalitet er positivt verdsett, fordi denne myten sørger for at man har en historisk base som man kan basere fremtidige handlinger på (Hayes, 1983). På denne måten bidrar regnskap til å skape og opprettholde organisatoriske myter.

Jönsson og Lundin (1976) skiller mellom tre myter i sin studie. Kommunens begrensede finansielle ressurser skapte en myte om at sparing var viktig, noe som førte til en endring i kommunens regnskapssystem. Denne regnskapsendringen bidro til en forbedring i kommunens finansielle stilling, noe som i sin tur skapte en ny myte om at man skulle bygge flere boliger. Økningen i boligbygging førte deretter til en forverring i den finansielle situasjonen og resulterte i en myte om at det var behov for bedre økonomistyring i kommunen. Regnskapet skapte m.a.o. en myte om at kommunen var i stand til å bygge flere boliger. Denne myten resulterte i neste omgang i et behov for bedre regnskap.

Bergevärn og Olson (1987) viser hvordan tre myter har styrt utviklingen i kommunale regnskapsnormer i Sverige i løpet av de siste 100 årene. Den første myten sa at det skulle være enhetlig regnskapsrapportering i alle kommuner. Den andre myten, kalt enhetlighet og rettferdighet, sa at det også skulle være rettferdighet mellom individ som levde i ulike perioder, og at individene skulle betale tilsvarende beløp for samme tjenester. Den tredje myten, kalt enhetlighet og forretningsmessighet, sa at det skulle være enhetlighet mellom alle kommuner, og at kommunene skulle benytte regnskapsprinsipper som lignet på de som private bedrifter brukte. Denne studien viser følgelig at myter påvirker regnskap.

Makt

Definisjon på makt, samt vurdering av makt, er både kontroversielle og problematiske spørsmål. Pfeffer (1981) argumenterer likevel for at makt først og fremst er et strukturelt fenomen som er skapt av den arbeids- og avdelingsinndeling som karakteriserer den spesifikke organisasjonen eller sett av organisasjoner som studeres. Pfeffer fremhever imidlertid også at individuelle karakteristika påvirker utøvelsen av strukturelt bestemt makt.

Regnskap er relatert til makt på mange måter. For eksempel, det samler inn og manipulerer informasjon, og det brukes til å endre individs atferd og utstrømninger fra organisatoriske prosesser (Markus og Pfeffer, 1983). Fordi regnskap kan influere på maktstrukturen i en organisasjon, er valget av regnskapssystem av stor betydning. Den gruppe som har størst makt i en organisasjon, kan gå imot introduksjonen av et system som vil redusere dens makt (Markus og Pfeffer, 1983). Men aktørene i en organisasjon kan også påvirke informasjonen fra det eksisterende systemet i organisasjonen (Birnberg mfl., 1983). Ved å påvirke informasjonen til sin egen fordel, kan de øke sin

makt. I en studie som rapporteres av Høgheim (1985), utarbeidet og implementerte en forskergruppe en ny årsrapport for en kommune sammen med økonomiavdelingen. Ettersom en ledende tjenestemann i økonomiavdelingen ønsket å ha full kontroll både over rapporten og fremdriften i arbeidet med rapporten, arrangerte forskergruppa størstedelen av kontakten med andre aktører i kommunen gjennom denne avdelingen. Dette betyr at den ledende tjenestemannen brukte sin makt i organisasjonen til å påvirke både praten i prosessen med å rapportere og innholdet i rapporten.

Markus og Pfeffer (1983) fremhever at makt kommer fra muligheten til å påvirke vesentlige organisatoriske utstrømninger gjennom påvirkning av beslutningstaking og organisatoriske handlinger. Men de understreker også at makt har sammenheng med muligheten til å påvirke holdninger til og oppfatninger om legitimiteten av og rasjonaliteten til vedtatte beslutninger og initierte handlinger, uavhengig av den faktiske bruken av regnskapssystemet. Dette betyr at regnskap påvirker makt både gjennom å influere på organisatoriske handlinger og gjennom å påvirke legitimiteten til beslutninger og handlinger. En viktig funksjon som regnskap har, er derfor å skape og opprettholde makt.

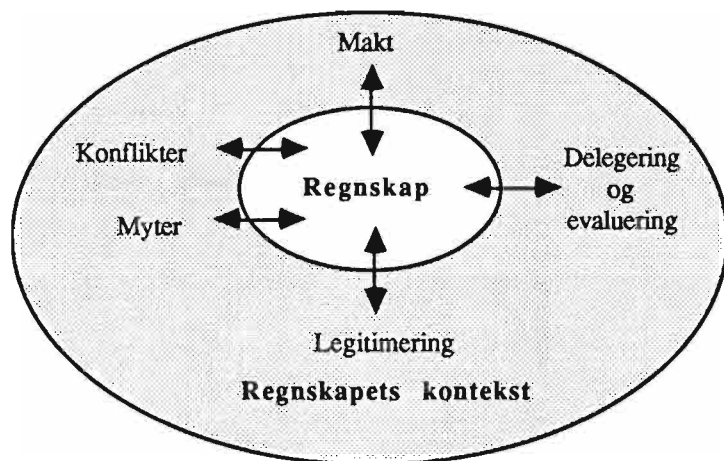
Konflikter

Pfeffer og Salancik (1978) diskuterer bl.a. konflikter og gjensidig avhengighet mellom aktører i et sosialt system. De fremhever at konflikt relaterer seg til uenighet blant aktørene om målsettingene i det sosiale systemet. En nødvendig forutsetning for konflikt er at de sosiale aktørene er gjensidig avhengige av hverandre. Hvis ikke, er det ikke noen kontakt mellom dem og følgelig ikke noe grunnlag for konflikt. På den annen side, gjensidig avhengighet trenger ikke resultere i konflikt hvis aktørene har samme preferanser.

Konflikter mellom sosiale aktører kommer spesielt til uttrykk i politiske organisasjoner, fordi disse organisasjonene oppnår legitimitet ved å representere de ulike verdier, oppfatninger og interesser som finnes i deres omgivelser (Brunsson, 1985). Olson (1983) påpeker at programmene som brukes i programbudsjettering i en kommune opprettholder slike konflikter. Han understreker derfor at en viktig funksjon til regnskaps- eller økonomisystemet i kommunen er å opprettholde konflikter. I andre studier (Burchell mfl., 1980; Melander, 1984; Burchell mfl., 1985) finner vi også at regnskap bidrar til å skape og opprettholde konflikter. Men regnskap kan også bidra til å løse konflikter, f.eks. ved å angi klart hvem som er ansvarlig for visse kostnader (se f.eks. Tiessen og Waterhouse, 1983; Burchell mfl., 1985). Regnskap kan følgelig bidra til å skape, opprettholde eller løse konflikter i organisasjoner.

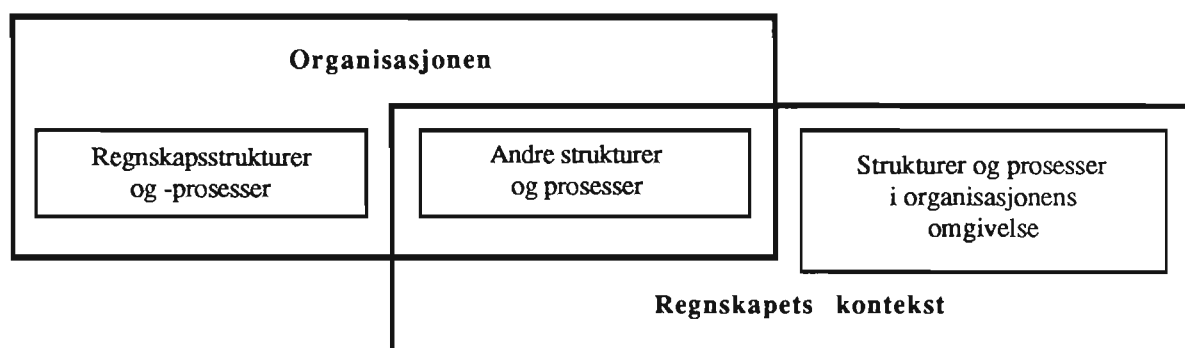
1.4 Konklusjoner

Tre konklusjoner fremsettes når det gjelder hvilke funksjoner regnskap i aksjon har. For det første står regnskapets tenkte funksjon i skarp kontrast til de funksjoner som aktører tildeler regnskap i aksjon. Regnskap oppfyller mange flere funksjoner i organisasjoner og samfunn enn det som var tenkt. For det andre er regnskapets funksjoner avhengig av regnskapets kontekst, samtidig som regnskapets kontekst er avhengig av regnskapet. Dette betyr at vi står overfor en eller annen form for gjensidig eller dialektisk avhengighet mellom regnskap og regnskapets funksjoner, illustrert ved pilene i figur 1.2 (se også Neimark og Tinker, 1986).



Figur 1.2: Regnskap og de funksjoner som det tildeles. (Kilde: Mellempvik mfl., 1988)

For det tredje, og mer spekulativt, er den gjensidige avhengigheten mellom regnskap og dets kontekst mer sammensatt enn det som figur 1.2 antyder. Konteksten til regnskapsstrukturer og regnskapsprosesser består av andre strukturer og prosesser både i og utenfor organisasjonen, i dens omgivelse. Vi står derfor overfor tre variabler som er gjensidig avhengige av hverandre, slik som vist i figur 1.3.



Figur 1.3: Regnskap og dets kontekst. (Kilde: Mellempvik mfl., 1988)

Gitt at det er vanskelig å tilpasse et regnskapssystem til hurtige endringer i dets kontekst, kan vi vente at det til stadighet vil være noe som ikke passer mellom de to. Men vi kan også vente at regnskap gradvis vil tilpasse seg de viktigste kravene som finnes i dets kontekst, og at aktører som befinner seg i denne konteksten gradvis vil lære å tildele sine egne funksjoner til regnskapet.

Når det gjelder forholdet mellom regnskapets funksjoner og en organisasjons kontekst, synes det å være interessant å diskutere to situasjoner; sterk kontekst og sterk organisasjon. Med sterk kontekst menes at en organisasjon og dens omgivelse er gjensidig avhengig av hverandre. En sterk organisasjon er derimot en organisasjon som har en dominerende innflytelse over sin omgivelse.

En spekulativ konklusjon er at regnskapets viktigste funksjon i en sterk kontekst er å støtte opp om organisasjonens legitimeringsprosesser. En annen spekulativ konklusjon er at regnskapets viktigste funksjon i en sterk organisasjon er å støtte opp om organisasjonens utøvelse av makt overfor sin kontekst. Ettersom dette er spekulative konklusjoner, bør de undersøkes nærmere basert på empiriske studier av regnskap i aksjon. Og det er nettopp en slik empirisk studie av regnskapets funksjoner som presenteres i denne avhandlingen. Før avhandlingens empiri omtales, diskuteres imidlertid avhandlingens problem og formål i neste kapittel.

Kapittel 2

Problem og formål

I foregående kapittel fremgår det at vi finner store avvik mellom normative syn på regnskap og studier av regnskap i aksjon. Det bør derfor gjennomføres ytterligere empiriske studier av regnskap for å generere mer kunnskap om hvordan regnskap fungerer i organisasjoner og samfunn. Og diskusjonen om regnskapets funksjoner i foregående kapittel er nettopp utgangspunktet for arbeidet med denne avhandlingen. I dette kapitlet videreføres diskusjonen fra foregående kapittel for å tydeliggjøre avhandlingens spesifikke problem og formål.

2.1 Regnskapsplikt

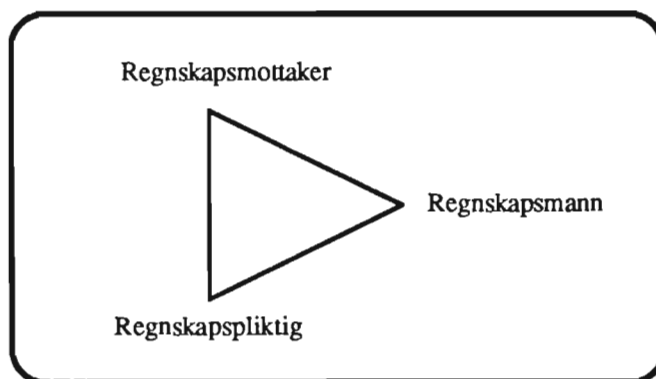
I normativ regnskapslitteratur fremgår det at regnskap har to basismålsettinger; kontroll og beslutningstaking (se kap. 1). I kapittel 1 fremgår det også at disse to målsettingene er nær koplet med hverandre, og det ble konkludert med at regnskapets tenkte funksjon er å redusere usikkerhet i kontroll- og beslutningsprosesser. I dette avsnittet videreføres diskusjonen om normativ regnskapsteori basert på Ijiri's (1975) diskusjon om ansvar ("accountability") eller regnskapsplikt.

I dagens moderne samfunn finner vi omfattende og kompliserte ansvarsforhold mellom ulike aktører (f.eks. individ og organisasjoner). Et ansvarsforhold kan for eksempel oppstå som en følge av en lov, kontrakt, organisatorisk regel eller sedvane. For eksempel delegerer aksjonærene i et selskap ansvaret for å forvalte selskapets ressurser til ledelsen i selskapet. Denne ansvarsdelegeringen fører samtidig til at ledelsen i selskapet blir ansvarlig for å rapportere tilbake til aksjonærene hvordan den har forvaltet selskapets ressurser. Og det er nettopp slike ansvarsforhold som er utgangspunktet for Ijiri's diskusjon om regnskapsplikt:

"...accounting is a system designed to facilitate the smooth functioning of *accountability*relationships among interested parties." (Ijiri, 1975:ix)

Ifølge Ijiri finner vi tre parter i regnskapsprosessen; regnskapspliktig ("accountor"), regnskapsmottaker ("accountee") og regnskapsmann ("accountant") (se figur 2.1). Den regnskapspliktige er ansvarlig for, eller pliktig til, å rapportere til regnskapsmottakeren hvordan han har forvaltet de finansielle ressursene som han har fått tildelt fra regnskapsmottakeren. (Benevnelsene regnskapsmottaker og regnskapspliktig tilsvarende henholdsvis

prinsipal og agent som ble brukt i kap. 1) Regnskapsmannens viktigste oppgave er å hjelpe den regnskapspliktige med denne regnskapsrapporteringen. Med regnskapsmann mener Ijiri bokholdere, regnskapskonsulenter, revisorer, samt organ eller institusjoner som utarbeider regnskapsprinsipp og -regler.



Figur 2.1: Tre parter i regnskapsprosessen.

En forutsetning for at ovennevnte regnskapsplikt skal kunne oppfylles, er at regnskapet inneholder en fullstendig registrering av de transaksjoner som den regnskapspliktige har foretatt. Dette betyr ikke at den regnskapsrapport som sendes til regnskapsmottakeren skal vise samtlige transaksjoner som er foretatt. Det betyr derimot at det må finnes en fullstendig transaksjonsregistrering i det regnskapssystemet som regnskapsrapporten baseres på. Hvis ikke dette er tilfelle, kan ikke regnskapsmottakeren, f.eks. ved hjelp av en revisor, kontrollere om den regnskapspliktige har forvaltet de finansielle ressursene i samsvar med den inngåtte overenskomst mellom partene. Og det er nettopp denne fullstendige transaksjonsregistreringen som bidrar til at regnskapet kan oppfylle ovennevnte regnskapsplikt:

"Accounting ... starts with the recording and reporting of activities and their consequences, and ends with the discharging of accountability. This basically describes accounting, at least if we attempt to interpret the existing practice rationally. We may, therefore, say that accountability is what distinguishes accounting from other information systems in an organization or in a society." (Ijiri, 1975:32)

Når det gjelder de dataene som et regnskap kan inneholde, skiller Ijiri mellom "harde" og "myke" data. Harde data er data som partene i regnskapsprosessen vanskelig kan være uenige om (f.eks. beholdning av kontanter), mens myke data er data av mer subjektiv karakter (f.eks. "goodwill"). Rapportering av harde data fører til at det ikke oppstår uenighet mellom partene om tolkningen av dataene. Dette vil gjøre det mulig for regnskapsmottakeren å kunne kontrollere om den regnskapspliktige har oppfylt sitt ansvar. Hvis derimot regnskapet i stor grad inneholder myke data, kan det lett oppstå uenighet om tolkningen av dataene. I denne situasjonen blir det vanskelig for regnskapsmottakeren å kunne kontrollere om ansvaret er oppfylt, fordi den

regnskapspliktige nå kan hevde at regnskapsmottakeren tolker regnskapsdataene på en feil måte.

Diskusjonen ovenfor viser at vi finner tre parter i regnskapsprosessen (regnskapspliktig, regnskapsmottaker og regnskapsmann). For at regnskapsmottakeren skal kunne bruke regnskapet til å kontrollere om den regnskapspliktige har oppfylt sitt ansvar, må regnskapet baseres på en fullstendig transaksjonsregistrering og en stor grad av harde data. Regnskapsmannens oppgave blir derfor å bidra til å utarbeide et regnskap som oppfyller disse to kravene.

2.2 Regnskapsforskning og regnskapspraksis

Forholdet mellom regnskapsforskning og regnskapspraksis er, ifølge Anthony G. Hopwood, svært viktig:

"The relationship between research and practice should be of vital importance to all interested in the behavioural and social aspects of accounting. By their very nature it would appear that inquiries in these areas should be concerned with accounting in action; with how accounting systems do and do not function, with the factors that shape the form that they take and the influence which they have, with the circumstances which promote or constrain the effectiveness of the accounting function, and even the bases for designing alternative forms of accounting." (Hopwood, 1978:93)

Det har imidlertid, som Hopwood videre påpeker, vært gjennomført få studier hvor atferdsmessige, organisatoriske og sosiale, i tillegg til tekniske, forhold har blitt tatt hensyn til i studier av hvordan regnskap virkelig fungerer i organisasjoner. Dessuten påpeker Hopwood:

"Furthermore there is little or no tradition of action research in accounting. We have few studies of accounting changes in organizations, of the factors that induced them, of the nature of the design and implementation processes and of their organizational impacts, and however much such studies might be considered as a substantive part of a design oriented discipline, such as accounting, we have hardly any examples of changes jointly designed and monitored by researchers and practitioners." (Hopwood, 1978:93)

Hopwood peker altså på behovet for nærmere samarbeid mellom regnskapsforskning og regnskapspraksis. Men han trekker også frem en del problemer forbundet med et slikt samarbeid. Interessen til regnskapspraktikere er ofte sterkt knyttet til håndtering av tekniske regnskapsspørsmål. Det kan dessuten stilles spørsmål ved om regnskapsforskning er i stand til å behandle de komplekse forhold som finnes i en organisasjon. Studier av hvordan regnskap fungerer og prosesser hvor regnskap endres ønskes kanskje ikke av mange praktikere, fordi slike studier kan påvirke status quo i en organisasjon. For eksempel vil de grupper som har makt i en organisasjon og som risikerer å få redusert sin makt som en følge av endringer i organisasjonens regnskapssystem, kunne motarbeide slike endringer og dermed

slike studier (Markus og Pfeffer, 1983). Formulering av et forskningsspørsmål vil dessuten, i større eller mindre grad, være påvirket av holdninger og interesser til de som formulerer det.

I en lederartikkel ett år seinere kommenterer Hopwood nok en gang mangelen på kunnskap om hvordan regnskap fungerer:

"Recently I have become ever more aware of how little we know about the actual functioning of accounting systems in organizations." (Hopwood, 1979:145)

Han gjentar sitt ønske om studier av hvordan regnskap fungerer i organisasjoner:

"I would, however, like to see at least some more research oriented towards describing and understanding accounting systems in action. For without it, I feel, the behavioural and organizational study of accounting will increasingly exist in a void, within a world grounded on the myths of the accounting mission rather than the achievements of accounting in practice." (Hopwood, 1979:147)

I tidsskriftet "Accounting, Organizations and Society" for 1983 finnes det en del artikler som ble presentert på konferansen "Accounting in its organizational context" som ble holdt i 1981. I sin lederartikkel sier Hopwood at "together the papers identify an important as well as neglected domain for continued accounting inquiry - one, in fact, which has at least the potential to illuminate the organizational origins, roles and functioning of accounting practice" (Hopwood, 1983a:109). Til tross for at disse studiene viser at man nå er begynt å studere regnskap i en organisatorisk og samfunnsmessig sammenheng, er det utført relativt få studier av hvordan regnskap fungerer i organisasjoner og samfunn (se f.eks. Hopwood, 1983b; Boland og Pondy, 1983; Flamholtz, 1983; Mellempvik mfl., 1988; se også kap. 1). Det er derfor behov for ytterligere studier av hvordan regnskap fungerer, eller sagt på en annen måte, av regnskapets funksjoner.

Ettersom forholdet mellom regnskapsforskning og regnskapspraksis er av stor betydning hvis man vil studere regnskap i en atferdsmessig og sosial sammenheng, kan studier av regnskapets funksjoner med fordel baseres på et samarbeid mellom forskere og praktikere. Et slikt samarbeid kan for eksempel gjennomføres ved at forskere går til aksjon og hjelper regnskapspraktikere med å utarbeide regnskap basert på teorier om regnskapsplikt. Hvis dette blir gjort, kan vi få flere studier som supplerer de svært få eksemplene på regnskapsendringer som forskere og praktikere til nå har gjennomført sammen.

2.3 "Bergensprosjektet"

For å kunne trenge dypere inn i det diskuterte problemområdet, dvs. regnskapets funksjoner i organisasjoner og samfunn, starter vi i forskergruppa (se omtale av forskergruppa nedenfor) et prosjekt for å studere regnskap i aksjon. I prosjektet velger vi å studere en type organisasjon hvor regnskapsrapporteringen er dårlig utviklet, samtidig som det er behov for at den tidligere omtalte regnskapsplikten oppfylles. Dermed kan vi gå til aksjon som regnskapsmann i den valgte organisasjonen og hjelpe den regnskapspliktige med å oppfylle sin regnskapsplikt. På grunn av at vi velger å gå til aksjon i Bergen kommune (se valg av organisasjon i kap. 3), omtales prosjektet uformelt som "Bergensprosjektet".

I "Bergensprosjektet" velger vi altså å delta i en prosess hvor det utarbeides en ny regnskapsrapport (årsrapport) basert på teorier om regnskapsplikt. Prosjektet kan derfor betraktes som en empirisk undersøkelse av disse teoriene. Eller annerledes uttrykt: Bruker regnskapsmottakeren årsrapporten til å kontrollere om hans vedtak angående ressursforvaltningen er fulgt av den regnskapspliktige? Fungerer årsrapporten som regnskapsmottakerens kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige? Eller finner vi nok en gang avvik mellom regnskapets tenkte funksjon og de funksjoner som regnskap i aksjon fyller (jf. diskusjonen i kap. 1)? Hvis ja, hvilke funksjoner har årsrapporten? Samsvarer de med regnskapets funksjoner slik de kommer til uttrykk i tidligere empiriske studier?

Basert på diskusjonen ovenfor, kan formålet med "Bergensprosjektet" uttrykkes på følgende måte: Formålet med prosjektet er å utvikle og implementere en ny årsrapport for den valgte organisasjonen basert på teorier om regnskapsplikt, samt undersøke om regnskapsmottakeren bruker årsrapporten som et kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige. Formålet er videre å undersøke om årsrapporten brukes på andre måter, samt generere kunnskap om hvilke funksjoner årsrapporten har for aktører i og rundt organisasjonen. Basert på denne kunnskapen, skal det utvikles et begrepsapparat som bidrar til å øke forståelsen for hvilke faktorer som påvirker utviklingen av regnskap, og hvilke funksjoner regnskap har for en organisasjon og dens medlemmer.

Leder for "Bergensprosjektet" er Olov Olson. I tillegg til Olov, deltar Sverre Høgheim, Frode Mellempvik, Rignor Olsen og undertegnede i prosjektarbeidet og omtales som forskergruppa. Dessuten deltar bl.a. Helge Frosta, Henning Holt og Åse Velure i deler av prosjektarbeidet. Dette betyr at denne avhandlingen må sees i sammenheng med andre studier i "Bergensprosjektet" (se f.eks. Bergevärn og Olson, 1987; Holt, 1987; Høgheim, 1987, 1989; Mellempvik, 1987, 1989; Olsen, 1987, 1989; Velure, 1987). I fortsettelsen fokuseres det imidlertid på denne avhandlingens problem og formål.

2.4 Avhandlingens problem

Som det fremgår av omtalen ovenfor, inngår avhandlingen som en del av "Bergensprosjektet". Det problem som diskuteres i avhandlingen har derfor sitt utspring i det problemområdet - regnskapets funksjoner i organisasjoner og samfunn - som er diskutert ovenfor. Den angrepsmåten som brukes for å trenge inn i problemområdet, ligger innenfor rammen av "Bergensprosjektet" slik den kom til uttrykk i foregående avsnitt (se forøvrig kap. 3 for en mer omfattende metodediskusjon). I det følgende fokuseres det mer spesifikt på denne avhandlingens problem.

I "Bergensprosjektet" skal det utarbeides og implementeres en ny årsrapport basert på teorier om regnskapsplikt. Hvordan blir den nye årsrapportens struktur (dvs. årsrapportens innhold og utforming)? Fører fokuseringen på regnskapets kontrollmålsetting til at årsrapporten oppfyller denne målsettingen? Stiller regnskapsmottakeren spørsmål om ressursforvaltningen med utgangspunkt i årsrapporten? Diskuterer han hva som har skjedd i kommunen? Bruker regnskapsmottakeren årsrapporten til å kontrollere om den regnskapspliktiges forvaltning av kommunens finansielle ressurser er i samsvar med regnskapsmottakerens vedtak? Fungerer m.a.o. årsrapporten som regnskapsmottakerens kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige? Har årsrapporten andre funksjoner i tillegg til, eller kanskje i stedet for, å være et kontrollinstrument? Hvis ja, hvilke funksjoner?

Det kan også stilles en del spørsmål med utgangspunkt i den prosess hvor årsrapporteringen endres. Hva skjer når årsrapporteringen endres? Lærer aktørene seg noe som en følge av deltakelsen i endringsprosessen? Forstår aktørene mer av årsrapporteringen? Lærer de seg noe om sin egen organisasjon? Lærer de noe om hva som har skjedd i organisasjonen? Får de en klarere oppfatning om hvordan organisasjonens finansielle utvikling har vært og hvordan organisasjonens finansielle stilling er? Har den prosess hvor en ny form for årsrapportering utarbeides og implementeres betydning for aktørenes reaksjoner på årsrapporten? Hvis ja, på hvilken måte? Hvilke funksjoner får den nye årsrapporten?

Ifølge Asplund (1970) er problematisering av virkeligheten et første og nødvendig steg på veien mot å generere kunnskap. En slik forskningsprosess er forøvrig evigvarende; den har verken begynnelse eller slutt (Galtung, 1977). De formål som jeg har med denne avhandlingen, må sees i et slikt perspektiv; de går ut på å problematisere de problemstillingene som er diskutert ovenfor. Og flere av problemstillingene vil bli studert nærmere i andre studier i "Bergensprosjektet" (se f.eks. Høgheim, 1989; Mellempvik, 1989; Olsen, 1989).

2.5 Avhandlingens formål

Formålet med avhandlingen er å generere kunnskap om hvilke funksjoner regnskap i form av en årsrapport har for en organisasjon og dens medlemmer. Dette omfattende formålet avgrenses ved at nedennevnte seks delformål skal behandles.

Det første delformålet er å beskrive prosessen med å utarbeide den nye årsrapporten, strukturen på årsrapporten (dvs. årsrapportens innhold og utforming), samt reaksjoner på årsrapporten. Basert på denne beskrivelsen, skal de øvrige fem delformålene oppfylles. Det andre delformålet er å diskutere reaksjonene på årsrapporten, og det tredje delformålet er å diskutere den valgte forskningsmetoden.

Det fjerde delformålet er å undersøke om årsrapporten fungerer som regnskapsmottakerens kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige. Hvis årsrapporten ikke fungerer på denne måten, skal mulige årsaker til dette diskuteres. Avhandlingens femte delformål er å diskutere om årsrapporten har andre funksjoner i tillegg til, eller i stedet for, en kontrollfunksjon. Avslutningsvis er avhandlingens sjette delformål å generere nye forskningsspørsmål basert på erfaringer fra arbeidet med avhandlingen.

2.6 Avhandlingens videre disposisjon

I neste kapittel diskuteres den forskningsmetoden som velges i arbeidet med avhandlingen. Deretter diskuteres regnskapets kontekst (kap. 4), før Bergen kommunes regnskapsrapportering diskuteres i de tre følgende kapitlene. Kapittel 5 behandler kommunens regnskap slik det er når "Bergensprosjektet" starter, og kapitlene 6 og 7 behandler kommunens to første årsrapporter, henholdsvis årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985.

I kapittel 8 foretas det en oppsummering og en videreføring av reaksjoner på årsrapporten. Deretter, i avhandlingens siste kapittel, diskuteres den valgte forskningsmetoden og årsrapportens funksjoner i aksjon. Avhandlingen avsluttes med å generere nye forskningsspørsmål basert på erfaringer fra arbeidet med avhandlingen.

Kapittel 3

Metode

Diskusjonen i de foregående kapitlene argumenterte for at regnskapets funksjoner må sees i sammenheng med regnskapets kontekst. Det er derfor behov for å velge en forskningsmetode hvor regnskapet studeres i sin empiriske kontekst. Det er imidlertid ikke mulig å gå rundt å telle og klassifiserere forskjellige funksjoner, fordi regnskapets funksjoner spaserer ikke rundt i organisasjoner og samfunn. Det finnes derfor ikke noen enkel måte å generere kunnskap om regnskapets funksjoner. Denne kunnskapen må derimot baseres på tolkninger og analyser av hvordan aktører og organisasjoner prater, beslutter og handler. I den første fasen av en slik forskningsprosess, er det behov for spesifikk kunnskap om disse fenomenene. Dette betyr at case studier og aksjonsforskning er anvendbare metoder, fordi de innebærer studier av empiriske fenomen. Og som det fremgår av kapittel 2, velges aksjonsforskning som metode for å trengte inn i problemområdet. I neste avsnitt gis det derfor en nærmere omtale av denne forskningsmetoden. Som det vil fremgå av omtalen, er læring en viktig del av et aksjonsforskningsprosjekt i en organisasjon. Organisatorisk læring er derfor tema i etterfølgende avsnitt. Deretter redegjøres det for hvordan aksjonsforskning anvendes i arbeidet med avhandlingen. Først diskuteres valg av organisasjon. Deretter omtales hvilke datainnsamlingsmetoder som anvendes, og hvordan dataene rapporteres. En diskusjon om avhandlingens validitet finnes i kapitlets siste avsnitt.

3.1 Aksjonsforskning

Argyris mfl. trekker røttene for aksjonsforskning, eller aksjonsvitenskap ("action science"), tilbake til Kurt Lewin på slutten av 1940-tallet:

"Lewin was committed to the kind of science that would improve social practice. His early concepts of action research, an activity that involves studying social systems by changing them, were the seeds of action science." (Argyris mfl., 1985:8)

Det som kjennetegner aksjonsforskning, er altså at forskerne studerer sosiale system som de selv er med på å forandre. Dette betyr at man stiller spørsmål ved status quo i det sosiale system som studeres. Men for å kunne gjøre dette, må man ha kunnskap om dagens situasjon, om et alternativ og om hvordan dette alternativet kan oppnås:

"Action scientists hold normative views about alternative ways of living. These views are, however, continually subject to empirical test. But in order to test them empirically, we must be able to produce them, even in a world that is not hospitable to such ideas. Hence, action scientists not only describe the world as it is and as it might be, but they must also specify how to get from here to there." (Argyris, 1982:469-470).

Selv om aksjonsforskere har en normativ idé, betyr ikke dette det samme som at denne idéen aksepteres av aktørene i det sosiale system som studeres. Det viktige er derimot å forsøke å lære opp aktørene slik at de selv kan foreta valg om de for eksempel ønsker en ny årsrapport, og hva de eventuelt vil bruke årsrapporten til. I denne prosessen bør man ikke gå for fort frem, slik at aktørene får anledning til å reflektere over den nye årsrapporten, og dermed foreta sine valg på et best mulig grunnlag. Aksjonsforskning kan derfor betraktes som en form for kritisk forskning som;

"seeks to stimulate critical self-reflection among human agents so that they may more freely choose whether and how to transform their world." (Argyris mfl., 1985:71)

Argyris og hans kolleger (se f.eks. Argyris, 1982; Argyris mfl., 1985) understreker at man i aksjonsforskning søker både å bidra til læring i det sosiale system som studeres og å bidra til generell kunnskap:

"The ultimate purpose of action science is to provide valid generalizations about how individuals and social systems, whether groups, intergroups, or organizations, can (through their agents) design *and* implement their intentions in everyday life. The generalizations should lead users to understand reality and to construct and take action within it." (Argyris, 1982:469)

Aksjonsforskning skal følgelig være nyttig i konkrete situasjoner, samtidig som den skal bidra til generaliseringer som hjelper aktørene til å forstå den virkelighet som de er en del av. Dette betyr at aksjonsforskning kan betraktes som en kombinasjon av grunnforskning og anvendt forskning (jf. Argyris, 1982:472).

Som det fremgår av omtalen ovenfor, er læring en svært viktig prosess i aksjonsforskning. Læring kan defineres som en prosess hvor man oppdager et problem, finner en løsning på problemet, iverksetter løsningen og vurderer resultatet av denne løsningen. Denne vurderingen fører deretter til at man oppdager nye problemer osv. Læringsprosessen er derfor en kontinuerlig prosess (Argyris, 1982:38).

For å gjennomgå en slik læringsprosess har man behov for hjelp av andre aktører, spesielt når det gjelder å endre atferd. Læring er derfor ikke en individuell aktivitet (Argyris, 1982: 182-183). Argyris fremhever også at individuelle resonnement ligger til grunn for mange av de aktivitetene som foregår på individ- og gruppenivå (Argyris, 1982:xxi). Dessuten påpeker han og hans kollega at organisasjoner lærer ved at organisasjonsmedlemmene

lærer (Argyris, 1977:117; Argyris og Schön, 1977:300-301). Dette indikerer at det er en svært nær sammenheng mellom læring på individ-, gruppe- og organisasjonsnivå.

3.2 Organisatorisk læring

Levitt og March (1988) diskuterer organisatorisk læring basert på en gjennomgang av litteraturen på området. De to forfatternes perspektiv skiller seg fra det perspektiv på læring som er diskutert ovenfor basert på Argyris mfl. Årsaken til dette er at sistnevnte forfattere først og fremst fokuserer på individuell læring i spesifikke organisasjoner, mens Levitt og March i større grad fokuserer på rutiner i diskusjonen om læringsprosesser.

"Conceptually, organizational learning is viewed as routine-based, history-dependent and target-oriented. Organizations are seen as learning by encoding inferences from history into routines that guide behavior." (Levitt og March, 1988:1)

I samsvar med dette perspektivet, lærer altså organisasjoner ved å kode historisk baserte slutninger til rutiner som rettleder atferd. Begrepet "rutiner" inkluderer regler, prosedyrer, konvensjoner, roller, strategier og teknologier som organisasjoner er konstruert ved hjelp av og som de opererer gjennom. Begrepet "rutiner" inkluderer også oppfatninger, paradigmer, kulturer og kunnskap som understøtter og utdyper, eller motsier, de formelle rutinene. Rutinene er uavhengige av individuelle aktører og er i stand til å overleve store endringer i sammensetningen av organisasjonsmedlemmer.

Den erfaringsbaserte lærdommen som historien gir, fanges opp av rutinene på en slik måte at lærdommen, men ikke historien, blir tilgjengelig for organisasjonsmedlemmer som ikke selv har opplevd historien. Rutiner overføres gjennom sosialisering, utdanning, imitasjon, profesjonalisering, personellbevegelser, fusjoner og selskapsovertakelser. De lagres i et felles minne som ofte er logisk sammenhengende, men av og til et virvar; som ofte er varig, men av og til forsvinner. Rutinene endres basert på erfaringer høstet i et samfunn bestående av andre læringsorganisasjoner. Disse endringene avhenger av hvordan historien tolkes, spesielt med hensyn til evalueringer av organisatoriske utstrømninger i form av måloppnåelse.

Levitt og March diskuterer deretter slike organisatoriske læringsprosesser i nærmere detalj. De fokuserer på følgende temaer:

- a) læring basert på egne erfaringer
- b) tolkning av erfaringer
- c) organisatorisk minne
- d) læring basert på andres erfaringer
- e) læringsøkologier
- f) læring som en form for intelligens

I det følgende gis det en kort omtale av hvert av disse temaene.

a) *Læring basert på egne erfaringer.* Rutiner og oppfatninger endres som en følge av direkte organisatoriske erfaringer. Dette skjer på to måter: gjennom prøving og feiling ("trial-and-error experimentation") og gjennom organisatorisk søking ("organizational search"). Sannsynligheten for at en rutine vil bli brukt økes når den er forbundet med suksess i oppnåelse av en målsetting, og vice versa. En organisasjon trekker dessuten på en reserve av alternative rutiner, og bruker bedre rutiner etter hvert som slike rutiner oppdages. Ettersom oppdagelsesraten er en funksjon både av antallet alternative rutiner og av intensiteten i og retningen på søkingen, er den avhengig av organisasjonens historiske suksess- og fiaskorate.

b) *Tolkning av erfaringer.* Erfaringsbasert lærdom baseres på et relativt lite antall observasjoner i en kompleks og skiftende økologi av læringsorganisasjoner. Hva som har hendt er ikke alltid opplagt, og årsakssammenhenger er ofte vanskelige å fastslå. Hva en organisasjon burde forvente å oppnå, samt forskjellen mellom suksess og fiasko, er ikke alltid innlysende. Likevel tolkes hendelser av aktører i organisasjoner, og hendelsene klassifiseres som gode eller dårlige.

De enkelte aktørene kan tolke ulike hendelser på forskjellige måter, f.eks. avhengig av hvilke referanserammer som brukes. Hva som læres er ofte mindre påvirket av historien enn av de referanserammer som brukes for å tolke historien. Læring påvirkes også av at det ofte er tvetydighet forbundet med om en hendelse er suksess eller fiasko. Dette har sammenheng med at målene som hendelsene sammenlignes med, endres over tid. Årsaken til dette er delvis at indikatorene på suksess endres og delvis at aspirasjonsnivået med hensyn til en bestemt indikator endres.

c) *Organisatorisk minne.* Organisatorisk læring er avhengig av karakteristika både ved individuelle og organisatoriske minner, og i det følgende fokuseres det på organisatoriske karakteristika ved minner. Oppfatningen av læring som en rutinebasert prosess, forutsetter at erfaringsbasert lærdom opprettholdes og akkumuleres ved hjelp av rutiner til tross for utskiftning av personell og forløp av tid. Regler, prosedyrer, teknologier, oppfatninger og kulturer bevares ved hjelp av sosialisering og kontroll. De gjenfinnes ved hjelp av mekanismer som rettleder ens oppmerksomhet innenfor en minnestruktur. Slike organisatoriske instrumenter bringer ikke bare historien i erindring, men de skaper også dens fremtidige bane. Denne banen avhenger i stor grad av de prosesser hvor minnet opprettholdes og rådspørres. Et regnskapssystem, enten det er et resultat av et utviklingsarbeid eller en historisk utvikling, påvirker f.eks. en organisasjons oppfattelse av historien.

Hvis ikke erfaringsbasert lærdom kan bli overført fra individ som gjennomgår læringen til andre individ, er det sannsynlig at lærdommen vil forsvinne sammen med utskiftning av personell. Erfaringsbasert kunnskap lagres imidlertid i forskjellige dokument, regnskap, standardprosedyrer, organisasjonsstrukturer og

-relasjoner; i standarder for god praksis og i felles oppfatninger om at "slik gjør vi tingene her". Det finnes relativt liten detaljkunnskap om hvordan organisatorisk erfaring transformeres over til rutiner, men det er en prosess som gir forskjellige typer av rutiner i forskjellige situasjoner, og den er bare delvis fremgangsrisk når det gjelder å skape konsistens mellom organisatoriske minner.

Erfaringsbasert kunnskap, enten av stilltiende art eller i form av formelle regler, lagres i et organisatorisk minne. Dette minnet er ordnet, men det inneholder inkonsistenser og tvetydigheter. Noen av inkonsistensene er en følge av vanskelighetene med å opprettholde konsistente slutninger basert på sekvensielt endrete erfaringer. Andre inkonsistenser reflekterer forskjellige erfaringer, en ikke entydig historiebeskrivelse og ulike tolkninger av historien. Sistnevnte inkonsistenser fører ofte til avvikende minner som holdes av subkulturer, subgrupper og subenheter. På et bestemt tidspunkt, eller i en bestemt del av organisasjonen, er det sannsynlig at bare en del av et organisatorisk minne vil bli fremkalt. Dessuten er enkelte deler av et organisatorisk minne lettere tilgjengelig enn andre deler. Tilgjengeligheten avhenger bl.a. av hvor ofte forskjellige rutiner brukes, og hvor lang tid det er gått siden rutinene ble brukt.

Organisatorisk læring er altså avhengig av organisatoriske minner. Hvis ikke lærdommen på en eller annen måte minnes i organisasjonen uavhengig av enkeltindivid, vil den nemlig forsvinne med personellskifter. Diskusjonen ovenfor viser imidlertid at vi ikke kan vente å finne et entydig organisatorisk minne, f.eks. fordi ulike individ, eller grupper av individ, vil tolke historien på forskjellige måter. I mange situasjoner vil det imidlertid være en fordel med en størst mulig grad av felles historieoppfatning. For eksempel, en stor grad av enighet om hvor organisasjonen i dag befinner seg, kan underlette diskusjonen om hvilke fremtidige handlinger som bør gjennomføres for å oppfylle organisasjonens målsettinger. Av denne grunn legger ofte organisasjoner ned en betydelig innsats i å forsøke å utvikle en felles oppfatning av historien, eller m.a.o. øke konsistensen mellom de forskjellige organisatoriske minnene.

d) Læring basert på andres erfaringer. Organisasjoner fanger opp andre organisasjoners erfaringer via overføringer av kodet erfaring i form av teknologier, prosedyrer eller lignende rutiner. En slik spredning av erfaringer og rutiner fra andre organisasjoner kompliserer rutinebaserte læringsteorier. Årsaken til dette er at man må studere nettverk mellom organisasjoner i tillegg til forholdet mellom erfaringsbasert læring og rutiner, strategier eller teknologier i den organisasjonen som studien fokuserer på.

e) Læringsøkologier. Organisasjoner kan betraktes som samlinger av enheter som lærer i en omgivelse som hovedsakelig består av andre samlinger av enheter som også lærer. Denne økologiske strukturen på omgivelsen medfører to komplikasjoner. For det første vanskeliggjør den læring.

Ettersom andre organisasjoner endrer atferd, kan en bestemt rutine resultere i forskjellig resultat på forskjellige tidspunkt, eller ulike rutiner kan resultere i samme resultat på forskjellige tidspunkt. For det andre kompliseres en systematisk forståelse og modellering av læringsprosesser i en læringsøkologi. Omgivelsen endres som en følge av læringen, noe som medfører at til og med relativt enkle forestillinger om læring blir komplekse.

f) Læring som en form for intelligens. Erfaringsbasert organisatorisk læring er et nyttig perspektiv å bruke for å beskrive organisasjonsendringer. Men perspektivet er også nyttig i diskusjoner om organisatorisk intelligens. Organisatorisk læring kan nemlig forbedre prestasjoner og dermed også den intelligens som vi finner i organisasjoner.

Det er imidlertid problemer forbundet med å se på læring som en form for intelligens, noe som bl.a. har sammenheng med strukturelle problem ved erfaringsbasert læring. Historien er ikke en perfekt prediksjon på fremtiden, og de eksperimentelle design som vi finner i organisasjoner, er langt fra ideelle for å fastslå årsakssammenhenger. Dessuten vil erfaringsbasert læring begrenses av de komplekse og stadig skiftende forhold som kjennetegner historien. Læring tenderer videre til å føre til stabile rutiner og mindre eksperimentering. Men for å oppnå ytterligere læring er det nødvendig med mer - og ikke mindre - eksperimentering. I organisasjonenes omgivelser finner vi kompliserte årsakssammenhenger, så vel som interaksjoner mellom organisasjoner. Ettersom de ulike delene av læringsøkologien samspiller med hverandre, blir det svært vanskelig å tolke utfallene av læringsprosessene.

Valg av perspektiv

Som det fremgår av diskusjonen ovenfor, er ikke erfaringsbasert læring en prosess uten komplikasjoner. Likevel lærer organisasjoner, og denne læringen opprettholdes i organisasjonene til tross for utskifting av organisasjonsmedlemmer. Dette tyder på at rutinebasert, historieavhengig og målrettet læring kan være et interessant perspektiv å bruke i studier av læringsprosesser i organisasjoner. Men samtidig finner vi at organisasjoner lærer ved at de enkelte organisasjonsmedlemmene lærer. Det er derfor en nær kopling mellom de ulike nivåene som vi finner i en organisasjon, noe som ble fremhevet i avsnitt 3.1 ovenfor. Jeg finner det derfor interessant å bruke begge de perspektivene på læring som er diskutert ovenfor, dvs. et individuelt perspektiv (se avsnitt 3.1) og et organisatorisk perspektiv slik det er kommet til uttrykk i diskusjonen i dette avsnittet. Det individuelle perspektivet vil dominere i de intervjuene som gjennomføres med aktører i Bergen kommune (se avsnitt 3.4 nedenfor), og i analysen av en eventuell læringsprosess på individnivå (se kap. 9, avsnitt 9.1.3). I kapittel 9 (avsnittene 9.1.4-9.1.6) analyseres derimot forskningsprosessen med utgangspunkt i et organisatorisk perspektiv på læring, slik det er kommet til uttrykk i dette avsnittet om rutinebasert læring.

3.3 Valg av organisasjon

I avsnitt 3.1 fremgår det at aksjonsforskning krever at forskerne har en normativ idé som ledestjerne for forskningsprosessen. Overført til arbeidet med en ny årsrapport betyr dette at vi må velge en eller annen idé som vi baserer arbeidet med rapporten på. Ettersom det er meningen at årsrapporten skal bli en regnskapsrapport, er det naturlig å ta utgangspunkt i normativ regnskapslitteratur ved valg av normativ idé. Vi velger derfor å fokusere på regnskapets tenkte funksjon - reduksjon av usikkerhet i kontroll- og beslutningsprosesser (se kap. 1 og 2) - i arbeidet med årsrapporten. Mer presist uttrykt velger vi å utarbeide årsrapporten på en slik måte at den regnskapspliktige rapporterer hvordan han har forvaltet de finansielle ressursene som han har fått til disposisjon av regnskapsmottakeren, samt resultatene av de gjennomførte handlingene. Årsrapportens tenkte funksjon er derfor at den skal være regnskapsmottakerens kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige.

Neste valg som må foretas, er valget av organisatorisk kontekst. Ettersom vi velger å utarbeide en årsrapport basert på teorier om regnskapsplikt, velger vi å studere en organisasjonstype hvor det tilsynelatende finnes en klar regnskapsplikt. En slik organisasjonstype er kommuner. I kommuner står vi nemlig overfor to tilsynelatende klare rapporteringsplikter; politikernes rapporteringsplikt til innbyggerne og administrasjonens rapporteringsplikt til politierne. Innbyggerne lar seg representere i ledelsen av kommunen ved de politikerne som de velger. Det kan derfor hevdes at politikerne har en rapporteringsplikt tilbake til innbyggerne om hva de har gjort som representanter for innbyggerne. Denne rapporteringen skjer vanligvis som en del av den politiske valgkampen, selv om fokuseringen her hovedsakelig er på hva politikerne har planer om å gjøre i neste valgperiode. Dessuten er ofte en kommunal organisasjon organisert i en politisk og en handlende, eller administrativ, del. I dette tilfellet er det meningen at administrasjonen skal forvalte kommunens finansielle ressurser i samsvar med politiske vedtak. Dette fører til at administrasjonen blir pliktig til å rapportere til politikerne hvordan den har forvaltet de tildelte finansielle ressursene.

I kommuner er budsjettprosessen en meget viktig prosess (se kap. 4), noe som fører til at kommuner er svært fremtidsinnrettete organisasjoner. Fokusering på det som har skjedd i en kommune i en tilbakelagt periode, har ofte glimret med sitt fravær. I henhold til normativ regnskapslitteratur er det derfor behov for at man i kommuner fokuserer mer på regnskapet som et kontrollinstrument. Denne situasjonen bidrar også til at det vil være interessant å gå til aksjon i en kommunal organisasjon for å utvikle og studere en årsrapport basert på teorier om regnskapsplikt. Den utvikling i kommunal årsrapportering som har funnet sted i Sverige siden 1978, indikerer også at det vil være interessant å velge en kommunal organisasjon. Etter at svenske kommuner begynte å utarbeide en ny form for årsregnskap (årsrapport), har det nemlig vært en økende interesse for kommunenes årsregnskap. Noen dyptgående analyse av hvilke

funksjoner de kommunale årsrapportene har, er imidlertid ikke gjennomført.

Basert på diskusjonen ovenfor, velges en kommunal kontekst for studier av en årsrapports funksjoner. Dessuten velger vi å fokusere på administrasjonens rapporteringsplikt til politikerne, og ikke politikernes rapporteringsplikt til innbyggerne. Den viktigste årsaken til dette er at det er behov for at administrasjonen rapporterer om den historiske utviklingen i kommunen til politikerne, før politikerne i neste omgang rapporterer videre til innbyggerne. Det er derfor naturlig å fokusere på førstnevnte rapporteringsplikt i den første fasen av forskningsprosessen. I en seinere fase kan man eventuelt gå videre og studere rapporteringen fra politikerne til innbyggerne.

Vi velger altså en kommunal kontekst for studier av årsrapportens funksjoner. Men hvilken eller hvilke kommunale organisasjoner skal studeres? I forskningsprosessen vil vi bruke en stegvis fremgangsmåte hvor vi tar et lite steg av gangen (jf. Lindblom, 1959). Før et nytt steg eventuelt blir tatt, skal aktører i kommunen(e) få anledning til å reflektere over det steg som er tatt, og avgjøre om de ønsker at et nytt steg skal tas. En slik forskningsmetode gjør at prosessen med å utvikle og implementere en ny årsrapport, kan forventes å bli en tidkrevende prosess. Det vil derfor være vanskelig å gjennomføre dyptgående studier i flere kommuner (se også Brorström, 1982). Vi velger derfor å avgrense oss til å studere én kommunal organisasjon.

Den kommunen som vi velger å studere, er Bergen kommune. En viktig årsak til dette valget er ganske enkelt at NHH er lokalisert i Bergen. Denne geografiske nærheten mellom NHH og Bergen kommune vil bidra til å forenkle et samarbeid med aktører i kommunen. Dessuten inngår ikke en årsrapport i kommunens eksisterende regnskapsrapportering, når jeg med årsrapport mener et dokument som både består av årsregnskap og årsberetning (se kap. 5). Dette betyr at vi i forskergruppa har en normativ idé om et alternativ (årsrapport) til status quo når det gjelder kommunens regnskapsrapportering. I kapittel 4 vil det dessuten fremgå at Bergen kommunes finansielle utvikling er vanskelig. Dette forholdet bidrar også til at det vil være interessant å studere denne kommunen. Vår normative idé er jo nettopp at en ny årsrapport skal fungere som politikernes (regnskapsmottakerens) kontrollinstrument overfor administrasjonen (den regnskapspliktige). Dermed kan politikerne forsøke å få bedre kontroll med kommunens finansielle utvikling ved å utkreve ansvar fra administrasjonen for den faktiske utviklingen i kommunen.

3.4 Datainnsamling

Det fremgår av diskusjonen ovenfor at aksjonsforskning velges som metode for å diskutere avhandlingens problem og formål. Valget av en slik forskningsmetode får naturlig nok konsekvenser for hvilke former for datainnsamling som brukes i arbeidet med avhandlingen. I det følgende diskuteres det mer utførlig hvordan jeg samler inn empiriske data for å kunne oppfylle avhandlingens formål.

Avgrensning i tid

Som tidligere påpekt, studerer aksjonsforskere sosiale system som de selv er med på å forandre. En slik aksjonsforskningsprosess kan inndeles i følgende tre hovedfaser: 1) problematisering, 2) forandring og 3) stabilisering.

I den første fasen stiller forskerne kritiske spørsmål ved dagens situasjon. Deretter gjennomføres en forandringsprosess. Etterpå stabiliseres den nye situasjonen. Hvor lang tid de ulike fasene tar, vil variere fra en forskningsprosess til en annen. Og de tre fasene til sammen, vil utgjøre en uendelig prosess. Stabiliseringsfasen vil nemlig vare inntil en eller flere aktører eventuelt stiller nye kritiske spørsmål, og en ny forandringsprosess starter. Etterpå vil prosessen stabiliseres osv.

Den tidsavgrensning som jeg velger å gjøre i arbeidet med avhandlingen, er at jeg fokuserer på de to første fasene: 1) problematisering av kommunal regnskapsrapportering og 2) forandring av Bergen kommunes regnskapsrapportering. I en viss utstrekning studeres likevel fasen etter at forandringen av kommunens regnskapsrapportering kan sies å være gjennomført. Det er flere grunner til at jeg velger denne avgrensningen. For det første kan jeg umulig følge forskningsprosessen i det uendelige. For det andre mener jeg at det er viktig å gjøre kjent forskningsresultatene for andre aktører innen rimelig tid. For det tredje fortsetter andre medlemmer av forskergruppa å følge stabiliseringsfasen videre i Bergen kommune (se f.eks. Høgheim, 1989; Mellemvik, 1989; Olsen, 1989).

Den valgte tidsavgrensningen betyr at forskningsprosessen tar nærmere 5 år, fra sommeren 1984 til våren 1989. Problemativering av kommunal regnskapsrapportering starter sommeren 1984. Deretter deltar jeg i forandringen av Bergen kommunes regnskaper for 1984, 1985 og 1986. Analysearbeidet foregår både parallelt med forandringen av kommunens regnskaper, og etter at vi i forskergruppa trekker oss ut av forandringsprosessen.

Sett ut fra forskningsprosessens uendelige tidshorisont, må det sies at jeg foretar en svært streng tidsavgrensning. Men sammenlignet med andre studier (se f.eks. Brorström, 1982; Bohlin, 1987), vil jeg hevde at avgrensningen kan forsvares. Både Brorström og Bohlin deltok nemlig i en prosess hvor en

eller flere organisasjoners regnskaper ble forandret. Og disse forskerne avgrenset seg til å delta i forandringen av respektive organisasjoners regnskaper for ett enkelt år. De argumenterer riktig nok for lengre prosessstudier. Men de følger ikke selv opp disse anbefalingene. Brorstöm (1982) argumenterer dessuten for dypere studier i en eller et fåtall organisasjoner. I min avhandling forsøker jeg å ta hensyn til disse argumentene, ved at forandringen av Bergen kommunes regnskaper for tre år studeres.

Problematisering av kommunal regnskapsrapportering

I diskusjonen ovenfor fremgår det at aksjonsforskere studerer et fenomen ved å delta i en prosess hvor det studerte fenomenet forandres. Dette krever at aksjonsforskerne må ha kunnskap om dagens situasjon, om et alternativ og om hvordan dette alternativet kan oppnås. For å skaffe meg en oversikt over dagens situasjon når det gjelder kommunal regnskapsrapportering, studerte jeg denne regnskapsrapporteringen i min høyere avdelings utredning (se Monsen, 1987). I utredningen ble kommunal regnskapsrapportering i Norge sammenlignet med tradisjonell regnskapsteori, spesielt den tradisjonelle modellen for finanregnskap (se f.eks. Belkaoui, 1981; Johnsen og Kinserdal, 1984). Utredningen fokuserte derfor på den regnskapsteknologien som kommunal regnskapsrapportering bygger på. I utredningen ble det påvist store forskjeller mellom prinsippene for kommunal regnskapsrapportering og tradisjonell regnskapsteori (se også kap. 5; Mellemvik, 1987). Vi står derfor overfor minst to forskjellige regnskapsverdener (Anthony, 1980) i Norge, én for profitorienterte organisasjoner og én for kommuner.

Gjennom arbeidet med utredningen erfarte jeg at den kommunale regnskapsverdenen bygger på en svært komplisert regnskapsteknologi. Regnskapstallene i et kommunalt regnskap er derfor meget vanskelig å tolke og analysere. Ettersom regnskapet er ment å skulle kommunisere økonomisk informasjon om kommunen, tyder dette på at vi står overfor et problem. Mange potensielle brukere av et kommunalt regnskap har nemlig problemer med å forstå den informasjonen som man forsøker å kommunisere gjennom regnskapet pga. den kompliserte regnskapsteknologien (se Olsen, 1987).

Gjennom arbeidet med utredningen fikk jeg en del kunnskap om denne kompliserte regnskapsteknologien. Denne kunnskapen er en forutsetning for at jeg kan gå videre og forsøke å utarbeide de alternative regnskapsmodellene, spesielt finansieringsanalysene, som presenteres i den nye årsrapporten og som diskuteres i denne avhandlingen. Dette betyr at nevnte utredning kan betraktes som en problematisering av kommunal regnskapsrapportering, og et nødvendig steg på veien mot å generere kunnskap om en ny årsrapports funksjoner for aktører i kommunen.

Forandring av Bergen kommunes regnskap

Som en del av forskningsprosessen er jeg med på å utarbeide tre årsrapporter for Bergen kommune og en engelsk versjon av den finansielle analysen i den andre årsrapporten. Jeg deltar videre på "Bergenskurset" med gruppemøter (se kap. 6, avsnitt 6.1.2), atskillige møter med økonomi- og finansavdelingen, besøker hovedbokholderiet og kommunerevisjonen mange ganger, deltar på flere møter med rådmannen, flere møter med kommunerevisjonen og to møter med regnskaps- og desisjonsutvalget. Jeg er tilstede på bystyrets møter hvor regnskapene for 1983, 1984, 1985 og 1986, langtidsbudsjettet for 1987-90 og årsbudsjettet for 1987 behandles. Jeg mottar også mange reaksjoner på årsrapporten i uformelle møter med folk i kommunen. Dessuten studerer jeg ulike kommunale dokumenter for å se om informasjon fra årsrapporten brukes, og gjennomfører et stort antall intervju (se nærmere omtale av intervjuene nedenfor) med aktører i Bergen kommune om årsrapporten. Dessuten undersøker jeg bl.a også om andre norske kommuner tar etter Bergen kommune når det gjelder å utarbeide årsrapport.

Dette betyr at jeg baserer meg på ulike former for datainnsamling; aksjon (arbeidet med årsrapporten), deltakende observatør (flere av møtene), observatør (bl.a. bystyremøtene), personlige intervju og dokumentstudier. I tillegg baserer jeg meg også på studier som foretas av kolleger i "Bergensprosjektet" (se f.eks. Holt, 1987; Høgheim, 1987, 1989; Mellempvik, 1987, 1989; Olsen, 1987, 1989; Velure, 1987). Alle disse formene for datainnsamling er viktige i arbeidet med å få generere kunnskap om hvilke funksjoner Bergen kommunes nye årsrapport tildeles.

Personlige intervju

Det er tidligere påpekt at vår normative idé er å utvikle en ny årsrapport for kommunen basert på teorier om regnskapsplikt. Årsrapportens tenkte funksjon er at den skal være politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen. I avsnitt 3.1 er det imidlertid understreket at det er viktig at lokale aktører i kommunen selv får anledning til å velge om de ønsker den nye årsrapporten, og hva de eventuelt vil bruke rapporten til. Det er derfor viktig å lære opp aktørene i å forstå innholdet i den nye årsrapporten, slik at de kan foreta sine valg på best mulig grunnlag. Dessuten er det viktig å få en oversikt over aktørenes reaksjoner på årsrapporten, bl.a. i form av bruk av rapporten, for å kunne diskutere årsrapportens funksjoner for aktørene. Som Boland og Pondy fremhever:

"Accounting comes into existence in use, and is not done exclusively by accountants. Accordingly, the perspectives of interests are those of the individual actors. The attempt is to understand accounting as a lived experience." (Boland og Pondy, 1983:226)

Hvordan kan jeg få et inntrykk av de enkelte aktørenes reaksjoner på årsrapporten? Hvordan kan ovennevnte opplærings- og valgprosess gjennomføres? En måte kan være å sende ut

spørreskjemaer til utvalgte aktører, og be de krysse av for ulike svaralternativ. Det vil imidlertid være vanskelig å utarbeide svaralternativ som dekker inn alle mulige svar. Dessuten vil det være vanskelig å kontrollere om det er de utvalgte aktørene selv, eller om det er andre aktører, som besvarer spørsmålene. Ettersom jeg bl.a. vil undersøke om aktørene gjennomgår en læringsprosess, vil det være av avgjørende betydning at det er de utvalgte aktørene som selv besvarer spørsmålene. Utsendelse av spørreskjemaer synes derfor ikke å være en hensiktsmessig form for datainnsamling.

En annen form for datainnsamling vil være å gjennomføre personlige intervju med de utvalgte aktørene. En slik form for datainnsamling vil ha flere fordeler sammenlignet med utsendelse av spørreskjemaer. For det første er fleksibiliteten større, fordi det vil være mulig å få med seg svar fra respondentene som jeg ikke har tenkt ut på forhånd. For det andre vil det være større sannsynlighet for å få et inntrykk av den kontekst som omgir årsrapporten. For det tredje antar jeg at det er større sannsynlighet for å få svar på spørsmål som jeg stiller muntlig, enn det er å få svar på spørreskjemaer. Denne antakelsen baseres bl.a. på kontakt som jeg har fått med en del aktører i kommunen før jeg velger hvordan jeg skal innhente lokale aktørers reaksjoner på årsrapporten. I en pause på "Bergenskurset" sier f.eks. en politiker til to av forskergruppas medlemmer at han foretrekker vår arbeidsmetode fremfor spørreskjemaer. Han viser til et omfattende spørreskjema som han har fått tilsendt fra en annen norsk forskningsinstitusjon. Spørreskjemaet la han imidlertid til side, fordi han ikke har tid til å besvare det. Han tar seg likevel tid til å delta på seminarene og gruppemøtene på "Bergenskurset". Dette indikerer at det er større sjanse for å få synspunkter på årsrapporten gjennom personlig kontakt med aktører i kommunen enn via spørreskjemaer.

For det fjerde vil gjennomføring av personlige intervju medføre at jeg kan være sikker på at det er de aktørene som intervjues, og ikke andre aktører, som svarer på spørsmålene. Jeg velger derfor å gjennomføre personlige intervju med en del aktører for å innhente reaksjoner på årsrapporten. Disse aktørene blir følgelig respondenter i intervjuene (se diskusjon om valg av respondenter nedenfor).

Ifølge Brunsson (1986a) finnes det tre former for utstrømninger fra en organisasjon; prat, beslutning og handling. Disse tre formene for utstrømninger kan være konsistente med hverandre, men behøver ikke være det. Man kan f.eks. prate om aktivitet x, fatte vedtak om aktivitet y og gjennomføre aktivitet z. Dette betyr at jeg kan innhente aktørenes reaksjoner på årsrapporten i form av prat, beslutning og/eller handling. Det beste vil selvfølgelig være å studere samtlige av disse tre formene for utstrømninger, for dermed å undersøke om det er samsvar, eller ikke samsvar, mellom prat om årsrapporten, beslutninger fattet basert på årsrapporten og gjennomførte handlinger med utgangspunkt i rapporten. Det er imidlertid flere årsaker til at jeg avgrenser meg til

hovedsakelig å fokusere på prat om årsrapporten.

For det første ønsker jeg å innhente aktørenes synspunkter på årsrapporten, slik at vi etter hvert kan utarbeide en årsrapport som er i samsvar med ønsker fra aktører i kommunen. Dette betyr at jeg er interessert i å høre på respondentene når de prater om sine synspunkter på årsrapporten. For det andre ønsker jeg å finne ut om, og eventuelt til hva, årsrapporten blir brukt. I første fase av forskningsprosessen er det viktig å være åpen for alle muligheter når det gjelder bruk av årsrapporten. En måte å få en oversikt over bruksområdene for årsrapporten, vil være å spørre aktører i kommunen om hva de har brukt rapporten til. En annen måte er å forsøke å observere aktørenes bruk av årsrapporten i ulike situasjoner. Sistnevnte måte er imidlertid praktisk vanskelig før vi har en nærmere oversikt over aktuelle bruksområder for årsrapporten. I en seinere fase av forskningsprosessen når vi har en slik oversikt, kan det være mer aktuelt å forsøke å studere disse bruksområdene nærmere, dvs. komme nærmere handlingsnivået når det gjelder bruk av årsrapporten. Dette blir for eksempel gjort av Høgheim (1989).

Dette betyr at jeg først og fremst baserer meg på tolkninger og analyser av respondentenes reaksjoner på årsrapporten slik de kommer til uttrykk i personlige intervju. Jeg avgrenser meg derfor hovedsakelig til å operere på pratenivået i analysene av årsrapportens funksjoner, dvs. analyser av respondentenes prat om synspunkter på årsrapporten og prat om hva de har brukt årsrapporten til. I en viss utstrekning går jeg likevel et steg videre og foretar analyser både på et beslutnings- og et handlingsnivå. Et eksempel på dette er diskusjonen om bystyrets behandling av kommunens regnskap, inkludert årsrapporten (se kap. 8, avsnitt 8.1.3). Denne diskusjonen baseres nemlig både på observasjoner av bystyremøter og de beslutninger som bystyret fatter om kommunens regnskap. Dessuten deltar jeg på flere møter med enkelte av respondentene hvor jeg observerer om de bruker, eller ikke bruker, årsrapporten. For eksempel intervjuer jeg ikke revisjonssjefen i siste intervjurunde om bruk av årsrapporten for 1985, fordi jeg observerer hans bruk av årsrapporten på flere møter.

Ettersom jeg fokuserer på respondentenes reaksjoner på årsrapporten slik de kommer til uttrykk i personlige intervju, blir de intervjurundene som gjennomføres svært viktige. I det følgende gis det derfor en oversikt over disse intervjurundene. Først diskuteres valg av respondenter. Deretter finnes en oversikt over de intervjurundene som gjennomføres, inkludert hvilke respondenter som inngår i de ulike intervjurundene, og hvordan jeg gjennomfører intervjuene. Avslutningsvis diskuteres hvilken del av årsrapporten det fokuseres på i intervjuene.

Valg av respondenter

I årsrapporten skal rådmannen, som er kommunens øverste administrative leder, rapportere til politikerne hvordan administrasjonen har forvaltet kommunens finansielle ressurser. Årsrapportens tenkte funksjon er at rapporten skal fungere som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen. Det er derfor interessant å intervjuer både politikere og tjenestemenn for å finne ut om årsrapporten oppfyller sin tenkte funksjon, og om den har andre funksjoner i tillegg til, eller i stedet for, denne funksjonen.

Neste spørsmål blir nå hvilke politikere og tjenestemenn jeg skal velge som respondenter i intervjuene. De politikerne og tjenestemennene som velges, inngår i toppledelsen i kommunen. Det er to hovedårsaker til valg av toppledelsen, dvs. topppolitikere og den administrative ledergruppa i kommunen (se også kap. 4). For det første er det størst sannsynlighet for å lykkes med å endre et informasjonssystem, og dermed en viktig maktkilde i en organisasjon, hvis man har nåværende makthavere med seg. Og som det vil fremgå av kapittel 4, er det nettopp aktørene i toppledelsen som er de viktigste makthaverne i kommunen.

For det andre er det, ifølge normativ regnskapsteori (se kap. 1 og 2), behov for at regnskapsmottakeren får tilgang til et regnskap som bidrar til å redusere den usikkerhet som han står overfor i kontrollprosesser. Blant politikerne, dvs. regnskapsmottakeren, velges de aktørene som har størst makt i kommunen, fordi de kan antas å være de politikerne som har de beste forutsetninger for å kunne utkreve ansvar fra, eller kontrollere, administrasjonen (den regnskapspliktige). I en seinere fase av forskningsprosessen kan man eventuelt gå videre og intervju flere politikere om årsrapporten. Dette blir f.eks. gjort av Olsen (1989). Når det gjelder administrasjonen, er rådmannen kommunens øverste administrative leder. Og som det fremgår av omtalen ovenfor, er årsrapporten rådmannens rapport til politikerne om hvordan administrasjonen har forvaltet kommunens finansielle ressurser. Det er derfor naturlig å intervjuer rådmannen om årsrapporten. I kapittel 4 fremgår det imidlertid at rådmannen ikke alene leder kommuneadministrasjonen, selv om han er øverste leder. Jeg velger derfor å intervjuer aktørene i den administrative ledergruppa i kommunen. Også når det gjelder administrasjonen, kan man i en seinere fase av forskningsprosessen eventuelt inkludere flere aktører blant respondentene. Dette blir gjort av Høgheim (1989).

De aktørene som inngår i toppledelsen i kommunen velges altså som respondenter. Dette betyr at følgende aktører intervjues: ordfører og de sju kommunalrådene (politikere), rådmann, assisterende rådmann, finansdirektør, økonomisjef, revisjonssjef og de sju kommunaldirektørene (tjenestemenn). De førstnevnte fem tjenestemennene omtales som sentrale tjenestemenn, fordi de arbeider med "hele" kommunen og ikke er tilknyttet noen av kommunalavdelingene. Inndelingen i de tre gruppene politikere, sentrale tjenestemenn og kommunaldirektører foretas for å

kunne undersøke om vi finner forskjellige reaksjoner på årsrapporten i disse gruppene.

Jeg ønsker videre å innhente synspunkter på årsrapporten fra personer utenfor Bergen kommune med tilknytning til kommunesektoren (eksterne respondenter). Jeg velger ut en person fra Kommunaldepartementet, to personer hos Fylkesmannen i Hordaland, en person i Norges Kommunerevisorforbund, en politiker i en kommune og en tjenestemann i en annen kommune. Dette er personer som jeg tror vil være interesserte i den nye årsrapporten, og som jeg også tror vil ha verdifulle synspunkter på rapporten. Fire av disse seks personene velges med utgangspunkt i kontakter som jeg har hatt med dem tidligere, enten via kurs i kommunal økonomi og organisasjon eller annen kontakt. De to personene hos Fylkesmannen intervjues fordi de også er potensielle brukere av årsrapporten, f.eks. i forbindelse med behandlingen av kommunens budsjetter.

Fire intervjurunder

Regnskap er et fenomen som stadig er i utvikling:

"Accounting is neither a static nor a homogeneous phenomenon. Over time, all forms of accounting have changed, repeatedly becoming what they were not." (Hopwood, 1983b:289)

For å forsøke å ta hensyn til denne dynamikken i regnskapsprosessen, velges et dynamisk perspektiv i arbeidet med avhandlingen. I avhandlingen studeres derfor kommunens årsrapportering slik den er når "Bergensprosjektet" starter, samt utviklingen etter at kommunen starter med å utarbeide årsrapport. Som en del av arbeidet med avhandlingen, gjennomføres fire intervjurunder med de interne respondentene om kommunens årsrapportering (se tabell 3.1), først og fremst om de nye årsrapportene. Totalt gjennomføres 70 interne intervju med en samlet intervjutid på ca. 71 timer, altså en gjennomsnittlig intervjutid på vel én time. (I tillegg til disse intervjuene gjennomføres 2 prøveintervju for å prøve ut intervju spørsmålene før første intervjurunde).

Intervju- runde	Tidsrom	Fokusering på			Respondenter		
		Synspunkt	Bruk	Valg	Politikere	Tjeneste- menn	Sum
1	okt.-nov.-85	SR, ÅR-84	SR, ÅR-84		7	12	19
2	feb.-mars-86		ÅR-84	ÅR-85	8	12	20
3	juni-aug.-86	ÅR-85	ÅR-85		7	12	19
4	des.-.86 - jan. -87		ÅR-85		7	11	18

SR - standardrapporten
ÅR - årsrapporten

Tabell 3.1: Fire intervjurunder.

Den første intervjurunden gjennomføres i perioden oktober-november 1985. Intervjurunden tar for seg standardrapporten (SR), dvs. kommunens standardiserte årsregnskap slik det er når forskningsprosessen starter, og den første årsrapporten, dvs. årsrapporten for 1984 (ÅR-84). Jeg intervjuer respondentene både om synspunkter på og bruk av disse to dokumentene.

Den andre intervjurunden foregår i perioden februar-mars 1986, dvs. før regnskapsdataene for 1985 foreligger. Årsaken til dette er at respondentene i denne intervjurunden får velge hvordan de ønsker finansiell informasjon om kommunen presentert i neste årsrapport. Samtidig undersøker jeg om respondentene har brukt årsrapporten for 1984 i perioden etter første intervjurunde.

Tredje intervjurunde foregår etter at årsrapporten for 1985 foreligger, dvs. i perioden juni-august 1986. I denne intervjurunden innhenter jeg respondentenes synspunkter på årsrapporten for 1985. Jeg undersøker også om respondentene har brukt denne årsrapporten. For å undersøke om respondentene bruker årsrapporten mer når de har hatt den tilgjengelig over en lengre periode, gjennomfører jeg enda en intervjurunde, fjerde intervjurunde, i perioden desember 1986-januar 1987.

I tabell 3.1 er det også gitt en oversikt over antall respondenter i de ulike intervjurundene. Årsaken til dette er at det i Bergen kommune, som i de fleste andre organisasjoner (Cohen mfl., 1976), skjer endringer i organisasjonsmedlemmene over tid. I det følgende gis det derfor en nærmere forklaring på hvilke organisasjonsmedlemmer, dvs. toppledere, som intervjues.

Politikergruppa består av ordfører og de sju kommunalrådene, dvs. til sammen 8 politikere. Det er imidlertid en av politikerne i denne gruppa som ikke har tid til å treffe meg på samme måte som de øvrige respondentene. Jeg får imidlertid to korte samtaler med han, og får på den måten et visst inntrykk av hans

oppfatning om årsrapporten. Det finner dessuten sted et skifte av en av kommunalrådene i løpet av den perioden som studeres i avhandlingen. Dette medfører at jeg intervjuer en politiker i første intervjurunde, og deretter den politikeren som overtar denne politiske posisjonen. En annen kommunalråd møter som vararepresentant på Stortinget i en periode. Den parlamentariske situasjonen i inneværende valgperiode er imidlertid slik at det er stor sannsynlighet for et regjeringsskifte i løpet av perioden. Hvis dette skjer, vil denne politikeren igjen fungere som kommunalråd i Bergen kommune. Dette, sammen med det forhold at denne politikeren formelt er kommunalråd i den perioden han møter på Stortinget, gjør at jeg intervjuer denne politikeren mens han møter på Stortinget (andre intervjurunde). Jeg intervjuer også den politikeren som vikarierer som kommunalråd i andre intervjurunde. Når jeg skal gjennomføre tredje og seinere fjerde intervjurunde, er den politikeren som møtte på Stortinget igjen tilbake som kommunalråd i Bergen kommune.

Dette betyr at det er 9 forskjellige politikere som intervjues. Det er imidlertid bare 6 forskjellige politiske posisjoner som inngår i alle intervjurundene. Dessuten inngår en politiker i alle intervjurundene, men denne politikeren bytter politisk posisjon med den politikeren som ikke intervjues. Dette betyr videre at samtlige respondenter, med to unntak, intervjues tre eller fire ganger hver om årsrapporten. Det to unntakene gjelder to politikere som kun intervjues én gang hver. Disse to politikerne tas ikke med i analysen av sammenhengen mellom årsrapportens funksjoner og årsrapportens kontekst i kapittel 9 (avsnitt 9.3). Årsaken til dette er nettopp at jeg får en mer begrenset oversikt over disse to politikernes reaksjoner på årsrapporten, enn det jeg får over de øvrige respondentenes reaksjoner på rapporten.

Det skjer ingen endringer i sammensetningen av personer i den administrative ledergruppa som intervjues. Som tidligere forklart, består denne gruppa av rådmann, assisterende rådmann, finansdirektør, økonomisjef, revisjonssjef og de sju kommunaldirektørene. Revisjonssjefen intervjues ikke i fjerde intervjurunde om eventuell bruk av årsrapporten. Dette skyldes at jeg observerer hans bruk av årsrapporten på andre måter, bl.a. på flere møter.

I tillegg til intervjuene med de interne respondentene, intervjues de eksterne respondentene i første og tredje intervjurunde om henholdsvis årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985. Når det gjelder den eksterne respondentgruppa, skjer det ingen endringer. Jeg intervjuer derfor de samme seks respondentene om de to første årsrapportene for Bergen kommune.

Gjennomføring av intervjuene

Jeg gjennomfører samtlige intervju personlig, basert på en strukturert intervjuguide for hver intervjurunde. Det viser seg imidlertid at jeg i en viss utstrekning ikke kan følge disse intervjuguidene fullt ut, fordi enkelte respondenter ikke har lest hele årsrapporten og/eller ikke ønsker å svare på enkelte

spørsmål. En fordel med personlige intervju er nettopp at data-innsamlingen kan tilpasses til utviklingen i møtene med respondentene.

Før jeg begynner å intervju de respondentene som skal være med i intervjurundene, gjennomfører jeg to prøveintervju. Grunnen til dette er at jeg ønsker å få en indikasjon på om jeg kan bruke de utarbeidde spørsmålene i første intervjurunde. Jeg tar derfor kontakt med to politikere i Regnskaps- og desisjonsutvalget som jeg har truffet på et møte med dette utvalget. På dette møtet fikk jeg inntrykk av at de er interesserte i vårt prosjektarbeid. Jeg har derfor et håp om at de vil svare på spørsmålene. En av disse politikerne har høyere økonomisk utdannelse og erfaring i bruk av regnskap for private bedrifter, mens den andre ikke har slik utdannelse og dessuten har liten erfaring i bruk av regnskap.

Jeg planlegger å ta opp alle intervjuene på lydbånd for å kunne kontrollere mine notater og dokumentere svarene. I de to prøveintervjuene er derfor mitt første spørsmål om jeg får lov til å ta opp intervjuet på lydbånd. Dette åpningsspørsmålet er ikke den beste starten på intervjuene, fordi jeg får inntrykk av at respondentene straks blir mer tilbakeholdne. Disse reaksjonene på bruk av lydbånd er i samsvar med Lincoln og Guba's (1985) antakelser om at bruk av lydbånd kan virke hemmende på respondentene. De mener derfor at;

"... the advantages of field notes over recordings seems to us so great that we do not recommend recording except for unusual reasons, ..." (Lincoln og Guba, 1985:241)

For å forsøke å få så åpne og ærlige svar som mulig, velger jeg ikke å bruke lydbånd. Dette valget samsvarer forøvrig med et tilsvarende valg foretatt av Rombach (1986). Så snart som mulig etter intervjuene skriver jeg fullstendige referat av svarene, fordi jeg bruker en del forkortinger under selve intervjuene for å spare tid. Jeg foretar deretter enda en fullstendig gjennomgang av intervjusvarene hvor jeg skriver de ulike respondentenes svar på samme spørsmål fortløpende. Dette gjør jeg for lettere å kunne sammenligne de ulike respondentenes svar på samme spørsmål. På denne måten går jeg gjennom intervjusvarene i sin helhet tre ganger medregnet selve intervjufasen før jeg begynner å klassifisere og analysere svarene. Denne repetisjonen er til god hjelp i arbeidet med å få oversikt over de enkelte respondentenes svar (jf. Jönsson, 1985).

Fokusering på finansiell analyse

Som forklart i kapittel 2, er Olov leder av "Bergensprosjektet". Han er derfor sterkt engasjert i alle deler av forskningsprosessen, inkludert det praktiske arbeidet med alle delene i årsrapporten. Vi andre i forskergruppa foretar imidlertid en arbeidsfordeling når det gjelder det praktiske arbeidet med årsrapporten. Årsaken til dette er delvis at vi har litt ulike

interesser, og delvis en praktisk avgrensning. Rignor og Sverre arbeider derfor hovedsakelig med avdelingsavsnittet og vedlegget til årsrapporten, mens jeg konsentrerer meg om den finansielle delen (benevnt "Hovedtabeller" i årsrapporten for 1984 og "Finansiell analyse" i seinere årsrapporter). Det er derfor naturlig for meg å fokusere på den finansielle delen av årsrapporten i denne avhandlingen. Den finansielle delen må imidlertid sees i sammenheng med resten av årsrapporten, noe som også kommer klart til uttrykk i intervjuene om årsrapporten. Jeg omtaler derfor hele årsrapporten i denne avhandlingen, selv om fokuseringen altså er på den finansielle delen.

Det er flere grunner til at jeg spesielt fokuserer på finansieringsanalyser i den finansielle delen av årsrapporten. En grunn er at standardrapporten i stor grad er et kontantstrømregnskap, med unntak av en del interne finansieringstransaksjoner (jf. Mellemlvik, 1987; Monsen, 1987; se også kap. 5). Det burde derfor være relativt enkelt å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune, fordi en finansieringsanalyse er en regnskapsmodell som nettopp viser hvordan en organisasjon har skaffet seg finansielle midler og hvordan disse midlene er anvendt i en periode.

Standardrapporten har ikke vært omfattet med særlig interesse i kommunen (se Olsen, 1987; se også kap. 5). Mange av aktørene i kommunen har derfor liten erfaring i å lese og bruke regnskapsdata, noe som indikerer at det er behov for opplæring når det gjelder å forstå og bruke slike data. I en slik situasjon synes det å være fornuftig å fokusere på en regnskapsmodell som bør være enkel å forstå. Ettersom en finansieringsanalyse er en slik regnskapsmodell, er dette ytterligere en grunn til fokuseringen på denne modellen:

"The report has merit because a reader does not have to know many accounting rules of income measurement to understand one view of what happened during the year." (Rosen og DeCoster, 1969:124)

I tillegg til de ovennevnte fire personene, er også Frode, som tidligere nevnt, medlem av forskergruppa. Han er derfor medforfatter av flere notat og bøker som vi skriver (se f.eks. Høgheim mfl., 1986; Mellemlvik mfl., 1988; Olson, 1987). Det forhold at Frode bor i Bodø, fører imidlertid til at han ikke i like stor grad som oss andre kan delta i det praktiske arbeidet med årsrapporten. Han kommer likevel med mange nyttige idéer for det praktiske arbeidet.

3.5 Datarapportering

Ett av formålene med avhandlingen er å beskrive prosessen med å utarbeide årsrapporten, strukturen på rapporten og respondentenes reaksjoner på den. Dette nødvendiggjør en relativt omfattende datarapportering. Dessuten anbefaler Lincoln og Guba (1985) en relativt omfattende rapportering av naturalistiske studier. En viktig årsak til dette er at leserne bør få et best mulig

grunnlag for å kunne vurdere om de kan overføre noen av avhandlingens konklusjoner til sine egne situasjoner.

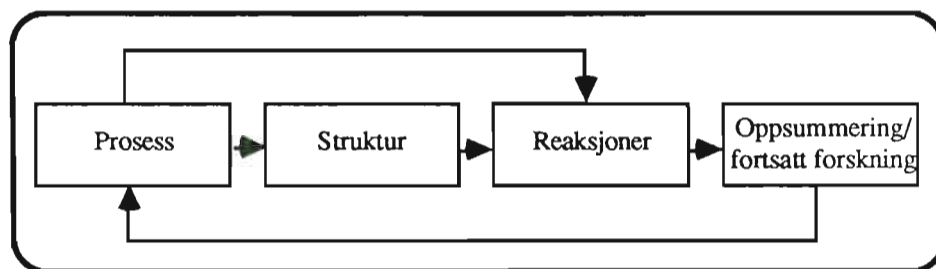
I kapitlene 5-7 behandles kommunens regnskapsrapportering. Kapittel 5 tar for seg standardrapporten, mens kapitlene 6-7 behandler henholdsvis årsrapportene for 1984 og 1985. I kapittel 5 gis det innledningsvis en kort oversikt over den historiske utviklingen i forskriftene for standardrapporten, samt enkelte reaksjoner som er kommet på denne rapporten i Bergen kommune. Forøvrig inndeles kapitlene 5-7 i følgende fire hovedavsnitt:

1. Prosess
2. Struktur
3. Reaksjoner
4. Oppsummering og fortsatt forskning

I første hovedavsnitt omtales prosessen med å utarbeide henholdsvis standardrapporten og hver av årsrapportene. I andre hovedavsnitt finnes en oversikt over strukturen, dvs. utformingen av og innholdet i, respektive rapport. Tredje hovedavsnitt tar for seg reaksjoner på respektive rapport, både i form av synspunkter og bruk. I fjerde hovedavsnitt finnes en oppsummering av reaksjonene på respektive rapport, samt en diskusjon om forskningsprosessen bør fortsette.

Sammenhengen mellom prosess, struktur, reaksjoner og oppsummering og fortsatt forskning illustreres i figur 3.1 (idé til figuren er hentet fra Olson, 1983:117, fig. 5.1). Pilene i figuren indikerer for det første sammenhengen mellom disse fire fenomenene for en bestemt rapport (enten standardrapporten eller én av årsrapportene). Med dette mener jeg at prosessen med å utarbeide f.eks. årsrapporten for 1984 påvirker strukturen på rapporten, som igjen påvirker respondentenes reaksjoner på rapporten. Men prosessen med å utarbeide årsrapporten, f.eks. ved å involvere respondentene i denne prosessen, påvirker også respondentenes reaksjoner på årsrapporten på en mer direkte måte. En mer utførlig diskusjon om og begrunnelse for disse sammenhengene, vil fremgå seinere i avhandlingen.

For det andre indikerer pilene en utvikling fra f.eks. årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985. En oppsummering av reaksjonene på årsrapporten for 1984, påvirker prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1985, som igjen påvirker strukturen på årsrapporten for 1985 osv. Arbeidet med å utarbeide årsrapport for kommunen og studier av reaksjonene på rapporten, kan derfor betraktes som en prosess med aksjoner og reaksjoner (jf. Polesie, 1981; Olson, 1983).



Figur 3.1: Utviklings- og analysearbeidet sett som en prosess med aksjoner og reaksjoner.

Rapportering av intervjusvar

Rapportering av intervjusvarene inngår i tredje hovedavsnitt i kapitlene 5-7 som omhandler reaksjoner på regnskapsrapporteringen. I stedet for å følge spørsmål for spørsmål slik jeg stilte de i intervjuene, velger jeg å gruppere sammen respondentenes svar på spørsmål som naturlig hører sammen, f.eks. spørsmål om den finansielle analysen. Dermed kan jeg undersøke om det finnes mønster eller fellestrekk i svarene (jf. Glaser og Strauss, 1967; Brorström, 1982; Lincoln og Guba, 1985).

Om presentasjonen av avhandlingens empiri

Som det fremgår fra omtalen ovenfor, vil utviklingen i forskningsprosessen bli presentert i kronologisk rekkefølge. For å få frem at utviklingen består av mange små suksessive steg (jf. Lindblom, 1959), velger jeg å rapportere avhandlingens empiri i presens. Dermed kan leseren følge prosessen steg for steg, og i likhet med forskerne fundere på hva neste steg blir. Hvis derimot empirien presenteres i fortid, eller imperfektum, kan leseren lett få inntrykk av at forskerne ser tilbake på en nøye planlagt og kontrollert prosess. Dette er ikke tilfelle. Dette betyr imidlertid ikke det samme som at forskerne er uten idéer og planer for forskningsprosessen. Problemdiskusjonen i kapitlene 1 og 2, samt metodediskusjonen i dette kapitlet, bekrefter dette. Forøvrig vil det - i ettertid - bli foretatt en nærmere analyse av den valgte forskningsmetoden (se kap. 9, avsnitt 9.1).

3.6 Om avhandlingens validitet

Når man studerer en slik prosess som det blir gjort i denne avhandlingen, kan det stilles mange spørsmål ved avhandlingens validitet. Er f.eks. den empiri som rapporteres pålitelig? Hvordan kan man som leser vite om man skal ha noen tiltro til de intervjusvar som omtales i avhandlingen? Eller til prosessbeskrivelsen? Disse, og andre spørsmål om avhandlingens validitet, kan ikke gis entydige svar. Ifølge Lincoln og Guba (1985) kan man aldri oppnå 100% troverdighet i naturalistiske studier. Men man kan likevel forsøke å bidra til at validiteten til

studiene økes. Dette forsøker vi å gjøre i forskergruppa, noe som diskuteres i det følgende. Som det vil fremgå av diskusjonen nedenfor, bidrar også forskningsprosessen i seg selv til å øke validiteten til studiene.

Forskergruppas arbeidsform

Arbeidet i forskergruppa karakteriseres av et svært nært og godt samarbeid. Uten dette samarbeidet ville det ikke vært mulig for meg å utarbeide denne avhandlingen. I forskergruppa har vi daglige og ofte omfattende diskusjoner om forskningsprosessen. Diskusjonene dreier seg bl.a. om strukturen på årsrapporten og om reaksjoner som vi får på rapporten. Etter hvert som prosessen går fremover, begynner vi også å skrive notat og bøker i fellesskap (se f.eks. Høgheim mfl. 1986; Olson, 1987; Mellemvik mfl., 1988; Høgheim mfl. 1988a, 1988b). Gjennom dette arbeidet har vi nye og omfattende diskusjoner. Den av oss som vil ha med et synspunkt eller en konklusjon i et slikt notat, er nødt til å ha svært gode argument. Hvis ikke, er det straks fire personer som irrettesetter vedkommende.

Selv om disse prosessene med å skrive felles notat og bøker både er arbeidskrevende og ofte frustrerende, er de svært viktige i vårt arbeid med å studere årsrapportens funksjoner i Bergen kommune. Gjennom disse prosessene hjelper vi hverandre med å tolke og bekrefte eller avkrefte hverandres observasjoner og konklusjoner. Dette kan vi gjøre, fordi vi alle etter hvert danner oss en oppfatning om hva som skjer med årsrapporten i kommunen. Et godt eksempel på en slik prosess, er arbeidet med et notat som skulle presenteres, og ble presentert, på det niende årlige møtet til European Accounting Association (se Høgheim mfl., 1986). I dette notatet diskuterer vi tre politikeres reaksjoner på Bergen kommunes årsrapportering, både standardrapporten og den første årsrapporten. Politikernes reaksjoner innhentes gjennom at tre av forskergruppas medlemmer i løpet av tre ulike tidsperioder intervjuer disse politikerne. I arbeidet med notatet har vi mange diskusjoner om våre empiriske observasjoner og tolkninger av observasjonene. Jeg får bekreftet noen av mine tolkninger, mens jeg blir irrettesatt når det gjelder andre tolkninger. Tilsvarende skjer med mine kolleger.

I tillegg til at vi leser, kommenterer og diskuterer hverandres bidrag til felles notat og bøker, gjør vi det samme med hver våre "selvstendige" skriftlige doktoravhandlinger. Jeg skriver "selvstendige" i gåsøyne, fordi avhandlingene gjennomgår omfattende diskusjoner i forskergruppa før de publiseres. Det er imidlertid vedkommende medlem av forskergruppa som skriver, og dermed er ansvarlig for, respektive arbeid. Dette betyr at denne avhandlingen leses og kommenteres av forskergruppas medlemmer før jeg kan sette sluttstrek for arbeidet. Og slik jeg ser det, er det vanskelig å finne andre lesere enn forskergruppas medlemmer som er mer innsatte i arbeidet med avhandlingen, fordi de kjenner den empiri som jeg diskuterer nesten like godt som meg selv. På denne måten økes validiteten til den empiri og

de konklusjoner som fremsettes i denne avhandlingen.

Om gruppetenkning

I omtalen ovenfor fremgår det at vi i forskergruppa arbeider svært nært sammen over en lengre periode. Denne arbeidsformen gjør at sannsynligheten for gruppetenkning blant medlemmene i forskergruppa økes. Det er nemlig lett for at de enkelte grupped medlemmene vil påvirke, og bli påvirket av, hverandre, og dermed bli mindre mottakelige for alternative synspunkter, idéer og reaksjoner. En slik gruppetenkning kan både ha fordeler og ulemper. Det blir derfor viktig å forsøke å utnytte fordelene og redusere ulempene.

Når handlinger skal gjennomføres, er det en fordel med en sterk ideologi for å samordne ulike individs atferd (Brunsson, 1986b). Overført til arbeidet med årsrapporten betyr dette at det vil være en fordel at grupped medlemmene (og andre involverte aktører) i stor grad er enige om strukturen på årsrapporten. Hvis ikke, vil det være vanskelig å gjennomføre de nødvendige koordinerte handlinger for å utarbeide årsrapporten. Det blir riktig nok diskusjoner om det detaljerte innholdet i årsrapporten. Men som det fremgår av diskusjonen foran, velger vi å ta utgangspunkt i normativ regnskapslitteratur og fokusere på regnskapsplikt ved utarbeidelsen av årsrapporten. Dette betyr at vi benytter oss av fordelene med gruppetenkning, eller en sterk ideologi, i det praktiske arbeidet med årsrapporten.

Når vi i neste fase av forskningsprosessen skal diskutere årsrapportens funksjoner for ulike aktører, er det viktig å forsøke å gjøre dette på et mest mulig fritt grunnlag. I denne fasen blir det derfor viktig å forsøke å redusere den gruppetenkning som ble etablert i det praktiske arbeidet med årsrapporten. For å gjøre dette, innhenter vi nå synspunkter, idéer og reaksjoner fra andre aktører, både forskere og praktikere.

Forskergruppa etablerer kontakt med andre forskere, både via personlige kanaler og via konferanser, for å innhente reaksjoner på forskningen. Og det er et forhold som skiller disse reaksjonene fra andre aktørers reaksjoner. Forskerne - i hvert fall de som vi har kontakt med - stiller spørsmål både om strukturen på årsrapporten og om mer tradisjonelle forskningstemaer, f.eks. problem, formål, metode og resultater. Dette fører til at vi til stadighet må svare på spørsmål i flere dimensjoner, f.eks. om gjennomførte handlinger, om tradisjonelle regnskapstemaer og om organisasjonstemaer. En slik prosess vil nødvendigvis bli svært frustrerende. Men den er samtidig veldig nyttig, fordi den bidrar til å redusere den gruppetenkningen som oppstår i det praktiske arbeidet med å utarbeide årsrapporten. Når det gjelder veiledningskomitéer for de enkelte doktorgradsstudentene i forskergruppa, er de sammensatte av norske og svenske seniorforskere i regnskap og organisasjon. På denne måten er vi nærmest garantert at gruppetenkningen i det minste vil bli forskjellig i de forskjellige komitéene.

I løpet av den perioden som forskningsprosessen pågår, blir det dessuten arrangert flere kurs for praktikere, hovedsakelig fra andre norske kommuner. Den første sekvensen av disse kursene fokuserer på styringsproblem i kommuner, og baseres først og fremst på studier av svenske kommuner. Den andre sekvensen fokuserer på kommunal årsrapportering, og baseres i stor grad på forskergruppas erfaringer fra forskningsprosessen i Bergen kommune. På denne måten innhenter vi synspunkter, idéer og reaksjoner fra praktikere som arbeider rundt om i hele Norge, noe som også bidrar til å redusere forskergruppas gruppetenkning.

Prosessen fortsetter

Forskningsprosessen i Bergen kommune er en samarbeidsprosess mellom aktører i kommunen og forskergruppa. Dette tyder på at aktørene i kommunen har tillit til forskergruppa og derfor gir oss valide data. Argyris omtaler f.eks. en slik prosess på følgende måte:

"The clients, as well as the facilitator, are researchers of their actions. They are as concerned, if not more so, about the validity of the data and the inferences they are making as normal science researchers are about theirs. The action scientists may be more concerned because his or her credibility is on the line in every decision made. Clients could act in ways that could harm themselves or their system. Action scientists could act in such a way that they failed as professionals. Action scientists are not neutral participants - if we are correct, they are essential to change." (Argyris, 1982: 494)

Dette utsagnet indikerer også at forskerne har en aktiv rolle å utføre i en aksjonsforskningsprosess (se også avsnitt 3.1 ovenfor). Som forskere er vi med på å skape den prosessen som vi studerer. Hvis denne prosessen stort sett bare er av interesse for forskerne, synes det rimelig å forvente at kommunen vil slutte med å utarbeide årsrapport så snart forskergruppa trekker seg ut av arbeidet. Dette er imidlertid ikke tilfelle, noe som vil fremgå av denne avhandlingen. Kommunen velger tvert imot å fortsette årsrapportprosessen etter at forskergruppa trekker seg ut av den. Dessuten vil det fremgå at andre norske kommuner velger å ta etter Bergen kommune når det gjelder å utarbeide årsrapport. Dette forhold, dvs. årsrapportprosessen fortsetter i Bergen kommune og starter i andre kommuner, er kanskje den beste validering som er mulig å få av prosessen.

Kapittel 4

Regnskapets kontekst

Det er tidligere argumentert for at et regnskap og regnskapets kontekst er to gjensidig avhengige variabler. Studier av regnskapets funksjoner må derfor ta hensyn til den kontekst som regnskapet fungerer i. Og i samsvar med dette perspektivet, diskuteres konteksten til den valgte organisasjonens (Bergen kommunes) regnskap i dette kapitlet. Dermed kan årsrapportens funksjoner sees i en slik kontekstuell sammenheng.

I kapitlets første avsnitt etableres en referanseramme for diskusjonen om regnskapets kontekst. Referanserammen utarbeides med utgangspunkt i tidligere studier. I de to følgende avsnittene diskuteres den spesifikke konteksten som Bergen kommunes regnskap fungerer i. I samsvar med diskusjonen i kapittel 1 (se avsnitt 1.4 inkludert figur 1.3) grupperes denne konteksten i to hovedgrupper: intern og ekstern kontekst. Med "intern kontekst" menes strukturer og prosesser internt i organisasjonen Bergen kommune, og med "ekstern kontekst" menes strukturer og prosesser i Bergen kommunes omgivelse. Som tidligere påpekt, står vi imidlertid overfor en gjensidig avhengighet mellom regnskap og regnskapets interne og eksterne kontekst. I kapitlets siste avsnitt diskuteres det derfor hvilke funksjoner vi kan forvente at Bergen kommunes nye årsrapport vil ha når hensyn tas til denne gjensidige avhengigheten mellom årsrapporten og dens kontekst.

4.1 Regnskapets kontekst - referanseramme

Som det fremgår av diskusjonen ovenfor, består regnskapets kontekst av strukturer og prosesser både i og utenfor den organisasjonen som studeres. Og disse strukturene og prosessene kan forstås på mange måter, avhengig av hvilken eller hvilke "organisasjonsbilder" ("metaphors") som brukes i studien:

".. our theories and explanations of organizational life are based on metaphors that lead us to see and understand organizations in distinctive yet partial ways." (Morgan, 1986:12)

Ifølge Morgan (1986) kan organisasjoner betraktes slik: som "maskiner"; som "organismer"; som "hjerner"; som "kulturer"; som "politiske systemer"; som "indre fengsler" ("psychic prisons"); som "noe som er under stadige omforminger" ("flux and transformation"); og som "herredømmer" ("instruments of

domination"). Det organisasjonsbildet som har dominert i litteraturen, er maskinbildet. Som Morgan (1986:22) påpeker: "the mechanistic mode of thought has shaped our most basic conceptions of what organization is all about". Når man bruker en maskin som bilde på en organisasjon, ser man på organisasjonen som en maskin som består av ulike deler som griper inn i hverandre. Og hver del har sin klart definerte oppgave å utføre for å oppfylle organisasjonens målsetting(er).

Som fremhevet ovenfor, er f.eks. et "politisk system" et annet organisasjonsbilde som kan brukes. Når dette bildet brukes, fokuserer man på ulike interesser, konflikter og maktrelasjoner som finnes i en organisasjon. Mens maskinbildet medfører at man betrakter en organisasjon som en enhet med felles interesse(r) eller målsetting(er), er dette altså ikke tilfellet når man bruker et politisk organisasjonsbilde. For en mer utførlig diskusjon om de ulike organisasjonsbildene, viser jeg til Morgan (1986). Her avgrensar jeg meg til å understreke at diskusjonen om regnskapets kontekst må forstås i lys av ovennevnte diskusjon om organisasjonsbilder. Med dette mener jeg at diskusjonen om regnskapets kontekst vil ligge innenfor rammen av de organisasjonsbildene som kommer til uttrykk i de studiene som diskusjonen baseres på. Hvis derimot andre studier var blitt valgt, ville diskusjonen fremstått annerledes. Dette forhindrer likevel ikke at de studiene som faktisk er valgt, kan gi nyttig innsikt med hesyn til å forstå et kommunalt regnskaps kontekst. Årsaken til dette er at flere av studiene bl.a. diskuterer kommunale organisasjoner (f.eks. Jönsson, 1982; Olson, 1983; Brunsson, 1986b; Rombach, 1986). I disse studiene kan organisasjonsbildet "politisk system" sies å være benyttet. Og den referansen som diskusjonen tar utgangspunkt i (Pfeffer og Salancik, 1978), ser på en organisasjon som en koalisjon av interesser, altså som et "politisk system".

Pfeffer og Salancik (1978) argumenterer for bruk av et eksternt perspektiv i organisasjonsstudier:

".. to understand the behavior of organizations you must understand the context of that behavior - that is, the ecology of the organization." (Pfeffer og Salancik, 1978:1)

I samsvar med dette perspektivet fremhever de to forfatterne at en organisasjon og dens omgivelse er gjensidig avhengig av hverandre. Gjensidig avhengighet vil nemlig oppstå i enhver interaksjon mellom sosiale aktører, når ikke en aktør har full kontroll over forutsetningene for å gjennomføre en handling eller for å oppnå det ønskete utfallet av en handling. Graden av gjensidig avhengighet mellom en organisasjon og dens omgivelse er imidlertid ikke bestemt en gang for alle, men vil endres over tid etter hvert som organisasjonen blir mer eller mindre selvstendig i forhold til omgivelsen.

Det eksterne perspektivet som fremføres av Pfeffer og Salancik, baseres på at graden av en organisasjons selvstendighet er relativt liten. Med dette menes at en organisasjon i stor grad er avhengig av finansielle ressurser og annen støtte fra omgivelsen

for å overleve. For å oppnå den nødvendige støtte, må organisasjonen tilfredsstillende krav eller normer som interessegrupper i omgivelsen fremsetter overfor organisasjonen. Organisasjonen må m.a.o. legitimere sin eksistensberettigelse overfor omgivelsen. Basert på en litteraturgjennomgang, oppsummerer Rombach (1986) legitimeringsmodellen på følgende måte:

"Organisationens legitimitet kræver överensstämmelse med normer i omgivningen. Om organisationen inte visar överensstämmelse med normerna kan aktörer i omgivningen tillgripa legala, ekonomiska och sociala sanktioner. Organisationsmedlemmer använder åtgärderna prat, beslut och genomförande (handling) som tre av varandra oberoende legitimeringsvägar. Med dessa åtgärder kan organisationsmedlemmar visa upp strukturer, processer och prestationer som svarar mot omgivningens normer." (Rombach, 1986:68)

Interessegruppene i en organisasjons omgivelse vil ofte fremsette forskjellige krav eller normer som organisasjonen må tilfredsstillende for å overleve. Dette er i aller høyeste grad tilfellet for den typen av organisasjon - kommune - som studeres i denne avhandlingen. Årsaken til dette er at politikerne i en kommune skal representere innbyggerne i kommunens omgivelse, og innbyggerne har ulike oppfatninger og meninger. Dette fører til at en kommune må legitimere seg overfor en omgivelse som består av forskjellige og ofte inkonsistente krav eller normer. En slik situasjon bidrar ikke akkurat til å forenkle legitimeringsproblemet sammenlignet med tilsvarende problem for organisasjoner som må tilfredsstillende konsistente krav eller normer.

Ifølge Brunsson (1986b) finnes det minst to legitimeringsprinsipper som organisasjoner kan bruke for å oppnå støtte fra omgivelsen og som strider mot hverandre; handling og avspeiling av inkonsistenser. For å få klart frem ulikhetene i de to legitimeringsprinsippene, diskuterer Brunsson to idealtyper av organisasjoner; handlende og politiske. Han understreker at virkelige organisasjoner ikke er så rendyrkede, men gjennom en beskrivelse av idealtypene blir det mulig å få klart frem ulikhetene i de to legitimeringsprinsippene. Brunsson påpeker også at det er tre former for utstrømninger fra organisasjoner; prat, beslutning og handling. Hvilke utstrømninger vi finner i en organisasjon, vil avhenge av hvilken organisasjonstype, og dermed hvilke legitimeringsprinsipp, vi står overfor.

En handlende organisasjon har enighet som rekrutterings- og organisasjonsprinsipp, og den har en sterk organisasjonsideologi. En sterk ideologi samordner atferd og avgrensner alternativene i styringsprosessen. Organisasjonen legitimerer seg ved å produsere fysiske produkter, altså gjennom organisatorisk handling. Prat og beslutningstaking er mindre viktige utstrømninger.

En politisk organisasjon skal derimot avspeile, eller representere, hele sin omgivelse. Ettersom vi finner ulike ideologier i omgivelsen, er det viktig at ulike ideologier både finnes i og får anledning til å komme til uttrykk i en politisk organisasjon.

Organisasjonen er derfor fler-ideologisk og har konflikt som rekrutterings- og organisasjonsprinsipp. En politisk organisasjon oppnår legitimitet gjennom prat og beslutningstaking. Dette er to utstrømninger som i stor grad tillater inkonsistens både over tid og mellom hverandre. En politisk organisasjon utfører ingen organisatoriske handlinger, fordi det er vanskelig å utføre koordinert handling når man ikke er enig om hva man bør og skal gjøre.

Et kommunestyre er et eksempel på en organisasjon som ligger svært nær en politisk organisasjon (Brunsson, 1986b). Kommunestyret produserer nesten bare prat og beslutninger. Det er svært sjelden at det handler. Brunsson fremhever videre at de enheter som man betrakter som hele organisasjoner nesten alltid har både politikk, dvs. avspeiling av inkonsistenser, og handling som sine legitimeringsprinsipper. Et kommunestyre er f.eks. en del av en kommunal organisasjon som både har politikk og handling som legitimeringsprinsipp. En kommune skal ikke bare vise opp konflikter. Kommunen skal også handle, f.eks. bygge veier og boliger.

Brunsson påpeker at det er svært vanskelig både å avspeile inkonsistente krav og å handle. Som påpekt ovenfor er det f.eks. vanskelig å utføre koordinert handling når man ikke er enig om hva man bør og skal gjøre. Brunsson sier videre at det er mulig å håndtere dette dilemmaet ved å skille politikk og handling. Studier av kommuner har vist at det er fire metoder som handlende politiske organisasjoner kan anvende for å skille handling og politikk. Handling og politikk kan frikoples over tiden, mellom oppgaver, mellom omgivelser og mellom ulike organisatoriske enheter. Disse fire metodene for å skille handling og politikk utelukker ikke hverandre. De fleste organisasjoner kan, ifølge Brunsson, forventes å bruke flere av eller alle metodene, selv om vektleggingen kan være ulik i ulike organisasjoner.

Som det fremgår av omtalen ovenfor, kan ikke en organisasjon betraktes som en homogen enhet med én felles interesse. Og Pfeffer og Salancik (1978) understreker nettopp at de ser på en organisasjon som en koalisjon av interesser hvor organisasjonen endrer formål og tilpasser seg nye interesser over tid. De mener at det er bedre å oppfatte en organisasjon som en prosess hvor man organiserer støtte for fortsatt eksistens enn som en konkret sosial enhet. For å kunne prate om en organisasjon og dens omgivelse med utgangspunkt i en slik forståelse, blir det viktig å klargjøre hvor grensene mellom en organisasjon og dens omgivelse går. Uten en slik klargjøring, vil det nemlig være vanskelig å avgjøre om spesifikke aktiviteter tilhører den aktuelle organisasjonen eller dens omgivelse.

Ettersom en organisasjon vanskelig kan betraktes som en konkret sosial enhet, synes det ikke hensiktsmessig å fokusere på konkrete sosiale aktører, f.eks. individ, når en organisasjons grenser skal fastlegges. I stedet for å si at et individ er medlem eller ikke-medlem av en organisasjon, fokuserer Pfeffer og

Salancik (1978) på atferdssykluser ved fastlegging av organisasjonens grenser:

"When the social boundary problem is approached from the perspective of interlocked or coordinated behaviors, rather than from the perspective of individual participants, much of the ambiguity about where the organization begins and the environment ends disappears. The boundary is where the discretion of the organization to control an activity is less than the discretion of another organization or individual to control that activity." (Pfeffer og Salancik, 1978:32)

Dette betyr at det er fullt mulig for et individ både å være medlem av en organisasjon og av organisasjonens omgivelse, ved at det utfører ulik atferd på forskjellige tidspunkt. Et individ kan f.eks. være ansatt i en kommunal organisasjon, og på den måten bidra til kommunens tjenesteproduksjon. I en annen tidsperiode kan samme individ, som innbygger i det geografiske området som den kommunale organisasjonen representerer, benytte seg av en del av den kommunale tjenesteytingen. En mer utførlig diskusjon om den kontekst som et kommunalt regnskap fungerer i, finnes i det følgende.

Om styringsproblemet i en kommune

I kommunale organisasjoner finner vi ofte at man forsøker å håndtere dilemmaet mellom politikk og handling ved hjelp av organisatorisk separasjon. Kommuner organiseres m.a.o. i politiske og administrative (handlende) enheter. Nå kan riktig nok de politiske enhetene av og til bli handlingsinnrettete, og administrasjonen kan bli politisk gjennom å avspeile ulike syn på omgivelsen. Men idéen med nevnte organisasjonsstruktur er at politikerne, som demokratisk valgte representanter for innbyggerne, skal beslutte hvilke handlinger kommunen skal gjennomføre. Etter at politikerne har fattet sine vedtak, skal administrasjonen omsette vedtakene i handling. Denne politiske konteksten fører imidlertid til at kommuner står overfor et stort styrings- eller kontrollproblem ("control problem"). Ifølge Jönsson (1982:26) kan problemet beskrives som "democratic control of bureaucratic action". Dette problemet er i prinsipp svært vanskelig å håndtere, fordi den politiske eller demokratiske delen av en kommune er en svak kontrollør. Dette har sammenheng med at den politiske organisasjonen som antas å kontrollere, eller styre, til enhver tid er åpen for påvirkning fra andre organisasjoner, inkludert den administrative, eller byråkratiske, organisasjonen. Det kan derfor stilles spørsmål ved hvem det egentlig er som kontrollerer hvem (Jönsson, 1982).

For at man skal kunne snakke om organisatorisk styring, mener Ouchi (1977) at det i en organisasjon må finnes aksepterte mål, sammenligning av utførte handlinger med en norm, samt muligheter til korrigerende. Ifølge Ouchi er det bare to fenomener i en organisasjon som kan måles og som kan relateres til organisasjonens mål: atferd og resultat. Derfor finnes det bare to former for styring; atferdsstyring ("behavior control") og

resultatstyring ("output control") (se figur 4.1).

Atferdsstyring innebærer at man setter opp normer eller regler for hvordan man skal handle i en viss situasjon, mens resultatstyring innebærer at man fastsetter et normert resultat som aktørene skal produsere. Spørsmålet om hvilken form for styring man kan anvende, avhenger av om man har god kausal kunnskap og/eller gode resultatmål. God kausal kunnskap muliggjør atferdsstyring, mens gode resultatmål muliggjør resultatstyring. Hvis en organisasjon både har god kausal kunnskap og gode resultatmål, kan den velge styringsform, eller den kan kombinere de to styringsformene. Styringsproblemet oppstår når organisasjonen verken har god kausal kunnskap eller gode resultatmål. I en slik situasjon tar styringsprosessen nærmest form av et rituale, hvor det er beslutningsprosessens form snarere enn innhold som blir viktig.

		Resultatmål	
		Gode	Dårlige
Kausal-kunnskap	God	Resultat- eller atferdsstyring	Atferdsstyring
	Dårlig	Resultatstyring	Rituale

Figur 4.1: Sammenhengen mellom styringsformer og deres forutsetninger.

Når det gjelder kunnskap om kausalsamband, finner vi store forskjeller mellom ulike sektorer i en kommune (jf. Olson, 1983). Innenfor tekniske sektorer er ofte kausalkunnskapen god. Man har f.eks. god kunnskap om hva man skal gjøre for å bygge en viss strekning vei, et nytt hus eller produsere en bestemt mengde elektrisk kraft. Kausalkunnskapen er derimot ikke like god innenfor f.eks. skole- og sosialsektorene. Det er ikke så lett å vite hvordan man skal gå frem for å utdanne elevene til å bli gode samfunnsborgere, eller for å hjelpe alkoholikere til å bli kvitt sine alkoholproblemer. Et annet forhold som også bidrar til uklar kausalkunnskap i en kommune, er at flere sektorer ofte arbeider med samme person (Olson, 1983). En person går f.eks. på skole om dagen og i en fritidsklubb om kvelden. Det er derfor vanskelig for én av sektorene, f.eks. skolen, å finne ut hva virkningen av deres arbeid med denne personen fører til, fordi fritidsavdelingen også arbeider med samme person. Det er videre store variasjoner med hensyn til mulighetene for å utarbeide resultatmål for de ulike sektorene i en kommune. For en kommunes sentrale økonomiavdeling kan man f.eks. finne gode resultatmål basert på kommunens finansstrømmer. I en teknisk sektor kan man f.eks. utarbeide resultatmål som viser antall kilometer vei som er bygget eller mengde av elektrisk kraft

som er produsert. Når det gjelder andre sektorer av kommunen, f.eks. sosial- og skolesektorene, kan det være mer problematisk å finne gode resultatmål.

Ifølge Jönsson og Grönlund (1988) er det behov for to typer av informasjonssystem i en organisasjon, fordi sentrale og lokale ledere står overfor ulike oppgaver og bruker ulik logikk. På sentralt nivå i en organisasjon skal man koordinere organisasjonens ulike aktiviteter, og allokere ressurser til disse forskjellige aktivitetene. Ettersom det er ulik kausalkunnskap i de ulike sektorene, vil det ikke være mulig for den sentrale ledelsen å basere seg på atferdsstyring som krever god kunnskap om kausalsammenhenger. Den sentrale ledelsen må i stedet basere seg på resultatmål, og sammenligne resultatmålene med planer og budsjett. I denne situasjonen er det behov for "harde data" slik som regnskaps- og budsjettall. Resultatstyring er derfor anvendelig for den sentrale ledelsen. Lokale ledere står derimot overfor andre oppgaver, fordi de skal gjennomføre forskjellige aktiviteter. I denne situasjonen har lederne behov for "myke data" slik som kausalkunnskap, tidligere erfaringer og fremtidsvisjoner. Dette indikerer at atferdsstyring vil være mer anvendelig for en organisasjons lokale enheter.

Om budsjettprosessen i en kommune

Det fremgår av diskusjonen ovenfor at en kommune vanskelig kan betraktes som én organisasjon (se også Jönsson, 1982), fordi organisasjonsstrukturen i en kommune er sektorisert med ulike sektorer som skal utføre ulike oppgaver, og hver sektor kjemper for økt selvstendighet og mest mulig ressurser. Det kan derfor være mer hensiktsmessig å betrakte en kommune som flere organisasjoner. Dette indikerer at vi finner konflikter mellom ulike deler (sektorer) av kommunen. En sentral arena hvor slike konflikter kan vises, er budsjettarenaen (Brunsson og Rombach, 1982). Wildavsky (1975:5) definerer budsjett som "attempts to allocate financial resources through political processes to serve differing human purposes." Han ser på budsjettprosessen som en kamp mellom ulike roller; forkjempere ("advocates") og voktere ("guardians"):

"Roles (the expectations of behavior attached to institutional positions) are parts of the division of labor. Administrative agencies act as *advocates* of increased expenditure, and central control organs function as *guardians* of the treasury. Each expects the other to do its job; agencies can advocate, knowing the center will impose limits, and the center can exert control, knowing that agencies will push expenditures as hard as they can. Thus roles serve as calculating mechanisms. The interaction between spending and cutting roles makes up the component elements of budgetary systems." (Wildavsky, 1975:7, mine fremhevninger)

Forkjempernes oppgave er altså å kreve penger til ulike virksomheter og få frem behovene for mer virksomhet og mer penger. Vokternes oppgave er å sørge for at budsjettet balanserer, dvs. sørge for at ikke de utgifter som forkjemperne

krever overstiger inntektene (se også Brunsson, 1986b:123). Brunsson og Rombach (1982) har utvidet disse rollefunksjonene med en hamstrerrolle som er en kombinasjon av de to forannevnte rollene. Hamstrerens oppgave er å sørge for at budsjettet blir rommelig. Et budsjett skal helst gi et overskudd, og i hvert fall ikke et underskudd. Et rommelig budsjett gir handlingsfrihet i dag og ressurser for en usikker fremtid.

I budsjettprosessen diskuteres altså fordelingen av finansielle ressurser til kommunens ulike sektorer, noe som indikerer at kommunen i denne prosessen betraktes som én organisatorisk enhet. Det er imidlertid fremhevet ovenfor at forutsetningene for resultat- og atferdsstyring varierer mellom sentralt og lokalt nivå i en organisasjon. Dessuten er det påpekt at en kommunes ulike sektorer står overfor varierende grad av kunnskap om kausalsammenhenger, og forskjellige sektorer har ulike forutsetninger for å kunne utarbeide gode resultatmål. Dette indikerer at det vil være vanskelig å bruke én og samme form for styring for alle de sektorer som en kommune består av. Forutsetningene både for resultat- og atferdsstyring må derfor karakteriseres som dårlige når en kommune betraktes som én enhet. I en slik situasjon tar ofte styrings- eller beslutningsprosessen form av et rituale (se figur 4.1), fordi de ritualer som gjennomføres er viktigere enn utfallet av prosessen. Olsen (1970) mener f.eks. at budsjettprosessen i en norsk kommune best kan forstås på denne måten:

"Important parts of the data from the case study of a Norwegian commune could be understood if we looked upon the budgetary process as a ritual or a ceremony rather than decision-making." (Olsen, 1970:112)

I ovennevnte studie av Jönsson (1982) karakteriseres også budsjettprosessen i den studerte svenske kommunen på denne måten.

Budsjettprosessen i en kommune kan også betraktes med utgangspunkt i et legitimeringsperspektiv. Som tidligere påpekt, oppnår en politisk organisasjon legitimitet gjennom prat og beslutningstaking. Og budsjettprosessen er en arena hvor politikerne kan prate og fatte beslutninger, noe som bidrar til å legitimere kommunens eksistensberettigelse (jf. f.eks. Brunsson, 1986b).

4.2 Om Bergen kommune

Bergen by feiret i 1970 sitt 900 års jubileum og har følgelig en lang historie bak seg (se f.eks. Bergens Sosialøkonomiske Forening, 1970, for en omtale av utviklingen i byen). I 1973 ble omegnskommunene Arna, Fana, Laksevåg og Åsane innlemmet i Bergen kommune. Kommunen er landets nest største kommune med over 200.000 innbyggere og over 8.000 ansatte i 1986. Når jeg i fortsettelsen omtaler organisasjonen Bergen kommune, mener jeg de politiske og administrative enheter som tilhører bykassen i Bergen kommune.

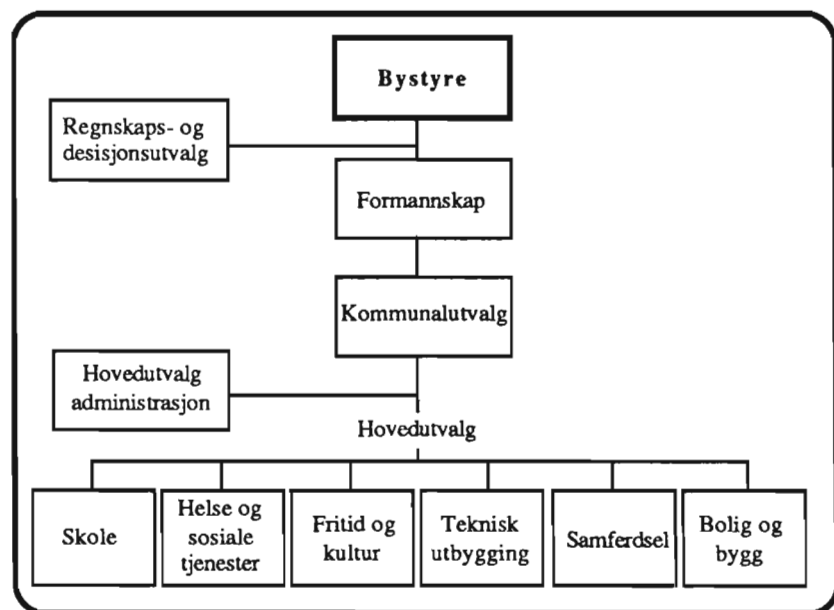
Organisatorisk oppbygging

Det har vært flere større og mindre endringer av Bergen kommunes organisasjonsplan opp gjennom årene. Fra og med 1. februar 1984 er de politiske og administrative organ organisert slik som vist i figurene 4.2 og 4.3 nedenfor.

Bystyret består av 85 medlemmer, formannskapet av 21 og kommunalutvalget av 8 medlemmer. Disse tre politiske organene ledes av ordfører. Ordfører og de sju kommunalrådene er de eneste heltidspolitikerne i kommunen. I tillegg til at disse toppolitikerne er medlemmer av kommunens tre øverste politiske organ, er hver av dem, unntatt ordfører, leder for hvert sitt politiske hovedutvalg (se figur 4.2). Hvert av disse hovedutvalgene har den politiske ledelse av tilhørende kommunalavdeling.

Dette betyr at de politiske organene er hierarkisk oppbygd. De omtalte toppolitikerne er forøvrig de eneste heltidspolitikerne i kommunen, noe som medfører at de vil ha større muligheter enn andre politikere til å sette seg inn i forskjellige politiske saker. Disse to forholdene (hierarki og heltidspolitikerne) gjør at toppolitikerne får større politisk innflytelse enn andre politikere. Jeg konkluderer derfor med at toppolitikerne kan betraktes som de viktigste politiske makthavere og beslutningstakere i kommunen.

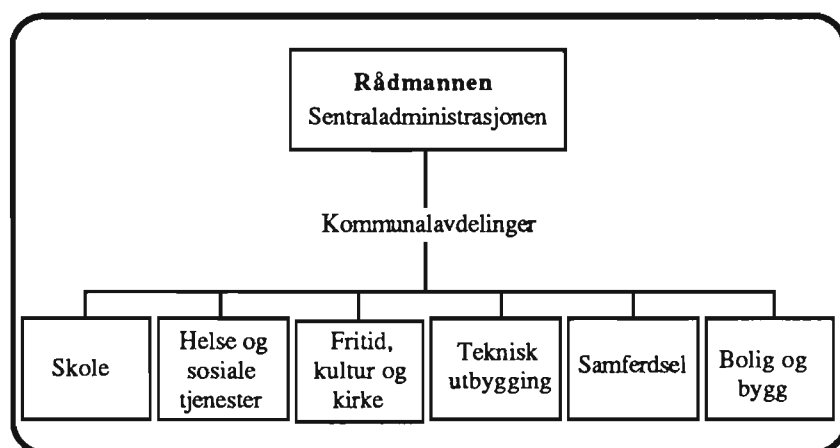
Som det fremgår av figur 4.2 finnes det også et Regnskaps- og desisjonsutvalg i kommunen. Utvalget består av 5 medlemmer fra bystyret som behandler kommunens regnskaper før de behandles av bystyret. Politikerne i dette utvalget kan følgelig betraktes som politisk valgte revisorer, og de har den politiske ledelse av kommunerevisjonen.



Figur 4.2: Folkevalgte organer.
(Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

Administrasjonen i Bergen kommune ledes av rådmannen og er inndelt i Sentraladministrasjonen og sju kommunalavdelinger (se figur 4.3). En av disse sju kommunalavdelingene, Kommunalavdeling administrasjon, utgjør riktig nok en del av Sentraladministrasjonen. Denne kommunalavdelingen er likevel, på samme måte som de øvrige kommunalavdelingene, ledet av en kommunaldirektør. Hver kommunalavdeling er administrativt ansvarlig for visse deler av kommunens aktiviteter, slik som indikert ved hjelp av navnene på avdelingene.

Det fremgår av omtalen ovenfor, samt figur 4.3 nedenfor, at kommuneadministrasjonen også er hierarkisk oppbygd. Dette fører til at lederne for de ulike administrative enhetene vil være de tjenestemennene som har størst innflytelse, eller makt, i kommunen. Jeg konkluderer derfor med at det er de tjenestemennene som inngår i den administrative ledergruppa som er de tjenestemenn som har størst makt i kommunen. Denne administrative ledergruppa kan sies å bestå av tolv tjenestemenn; fem sentrale tjenestemenn og de sju kommunaldirektørene. Med sentrale tjenestemenn mener jeg tjenestemenn som ikke tilhører noen av de sju kommunalavdelingene. Fire av dem tilhører Sentraladministrasjonen, mens den femte er kommunens revisjonssjef som leder Kommunerevisjonen. (Kommunerevisjonen er ikke tatt med i figur 4.3, fordi den har en stor grad av selvstendighet i forhold til resten av administrasjonen).



Figur 4.3: Administrative organ.
(Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

Omtalen ovenfor har fokusert på Bergen kommunes formelle organisasjonsinndeling, og leseren har kanskje fått inntrykk av at den kommunale organisasjonen er en homogen og stabil enhet. Hvis så er tilfelle, er omtalen ufullstendig. For det første indikerer nemlig referanserammen i foregående avsnitt, at det synes å være mer hensiktsmessig å betrakte kommunen som en koalisjon av stadig skiftende interesser. Dette fremgår forøvrig indirekte fra omtalen ovenfor, hvor det er påpekt at det har vært

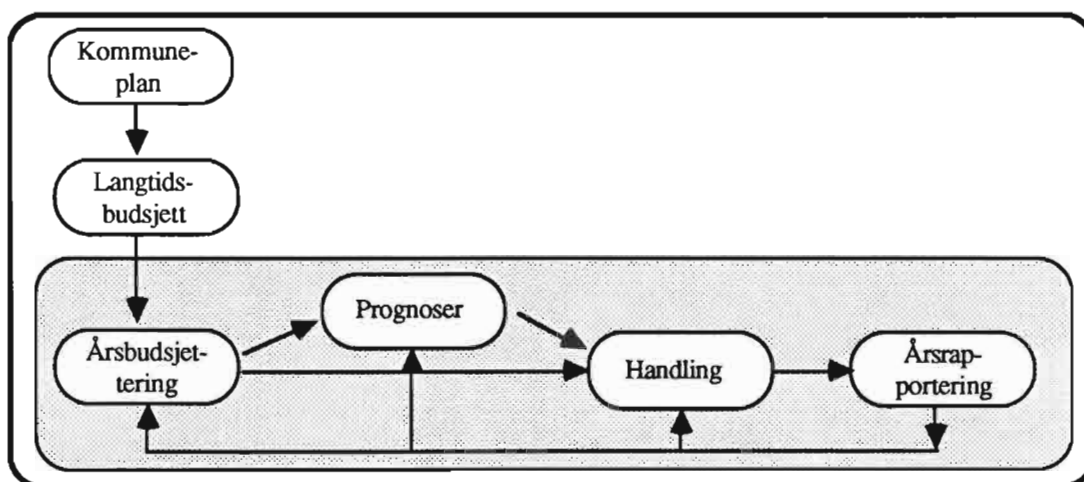
flere større og mindre endringer av kommunens organisasjonsplan opp gjennom årene. Omtalen av kommunens forskjellige politiske og administrative organ indikerer også at kommunen ikke kan betraktes som en homogen enhet med én felles interesse.

For det andre er det ikke hensiktsmessig å betrakte kommunen som en konkret sosial enhet. De individ som er medlem av de forskjellige politiske og administrative organ som tilhører Bergen kommune, inngår nemlig i kommunens eksterne kontekst i andre perioder. Det synes derfor å være mer hensiktsmessig å fokusere på individenes atferd ved fastlegging av grensene for den kommunale organisasjonen. Når en politiker eller tjenestemann representerer Bergen kommune, utgjør hans atferd en del av den kommunale aktiviteten. Men når han som kommuneinnbygger og skattebetaler benytter seg av den kommunale tjenesteproduksjonen, inngår hans atferd i de aktiviteter som foregår i den kommunale organisasjonens eksterne kontekst. En mer utførlig omtale av relasjonen mellom organisasjonen Bergen kommune og dens kontekst, finnes i avsnitt 4.3 nedenfor. Men før denne omtalen, analyseres kommunens finansielle utvikling.

Finansiell analyse

I normativ regnskapslitteratur, som baseres på organisasjonsbildet "maskin" (se avsnitt 4.1 ovenfor), fremgår det at budsjett betraktes som et viktig styringsinstrument (se f.eks. Anthony m.fl., 1972; Welsch, 1976; Dopuch m.fl., 1982). Litteraturen baseres på visse antakelser om årsaks-/virknings-sammenhenger, f.eks. at det er en direkte kopling mellom informasjon, beslutninger og handlinger. Bedre informasjon antas å føre til bedre beslutninger som igjen antas å føre til bedre handlinger, dvs. handlinger som i større grad oppfyller organisasjonens målsettinger.

Dette normative synet på styringsproblematikken ligger til grunn for den styringsprosedyre som man baserer seg på i Bergen kommune (se figur 4.4). Ifølge denne prosedyren er det meningen at vedtatte planer og budsjett skal styre kommunens handlinger eller aktiviteter. De handlinger som gjennomføres, skal rapporteres i kommunens årsrapportering. I neste fase er det meningen at årsrapporteringen skal gi "feedback" for diskusjonen om neste års budsjett og handlinger. Dessuten sier styringsprosedyren at den kommunale aktiviteten for inneværende år skal justeres med utgangspunkt i prognoser som utarbeides i løpet av året basert på den faktiske utviklingen i kommunen.



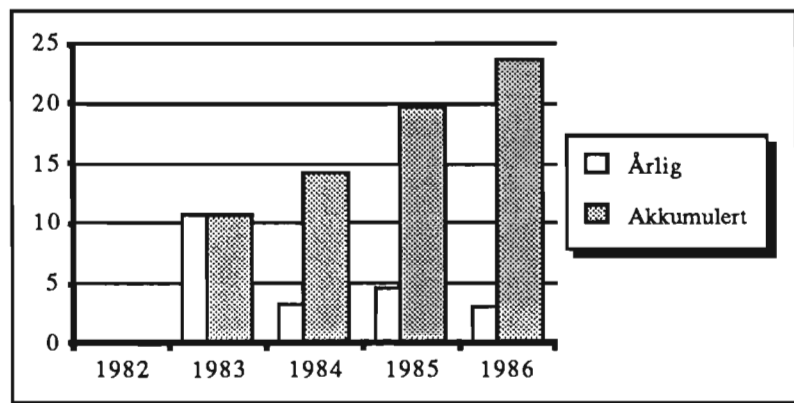
Figur 4.4: Bergen kommunes styringsprosedyre.
(Kilde: Høgheim mfl., 1988b)

Som det fremgår fra kommunens styringsprosedyre, skal det i kommunens årsrapportering gis en oversikt over den faktiske utviklingen i kommunen, og denne rapporteringen skal i neste omgang influere på den fremtidige utviklingen. Ifølge styringsprosedyren vil derfor kommunens finansielle utvikling utgjøre en del av den kontekst som årsrapporteringen er gjensidig avhengig av (årsrapporteringen skal både påvirke og bli påvirket av kommunens finansielle utvikling). For å få en oversikt over denne delen av den nye årsrapportens kontekst, analyseres kommunens finansielle utvikling i perioden før arbeidet med den nye årsrapporten startet (1982-84), samt i den perioden som er i fokus i denne avhandlingen (1984-1986).

En analyse av Bergen kommunes finansielle utvikling og stilling kan ta utgangspunkt i to regnskapsmodeller; finansieringsanalyse og balanse. Finansieringsanalysen viser tilgang på og bruk av finansielle midler i en periode, mens balansen viser de bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital på et bestemt tidspunkt. Og for å bidra til å gjøre innholdet i de to regnskapsmodellene lettere tilgjengelig for leserne, kan man fokusere på enkelte sentrale størrelser i modellene (hovedtall). Dessuten kan man presentere en verbal kommentar (finansiell vurdering) hvor de fire hovedtallene og de to underliggende regnskapsmodellene sees i sammenheng. Dette velger jeg å gjøre i det følgende, og presenterer derfor fire hovedtall, samt en finansiell vurdering av Bergen kommune. Presentasjonen - eller analysen - baseres på kommunens årsrapporter for 1984-86, og i vedleggene 1-4 finnes et utdrag av disse årsrapportene. De lesere som er interesserte i å studere de regnskapsmodellene som hovedtallene og den finansielle vurderingen bygger på, vises derfor til nevnte vedlegg. En nærmere forklaring på hovedtallene finnes også her.

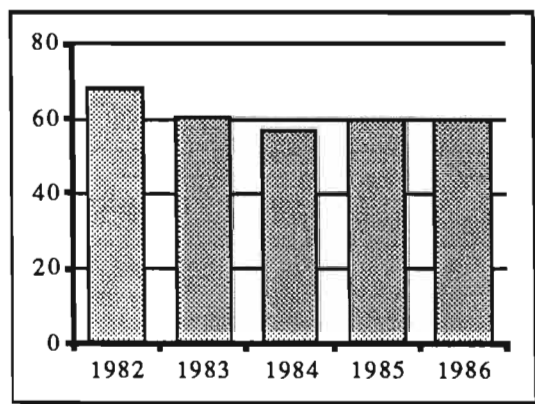
Det første hovedtallet - "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" - viser at kommunen har gjennomført en kraftig ekspansjon

i omfanget av den løpende virksomheten (se figur 4.5). Veksten har vært noe mindre i 1986 enn de to foregående år og har vært betydelig mindre enn i 1983.



Figur 4.5: Reell vekst i utgifter løpende virksomhet. (Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

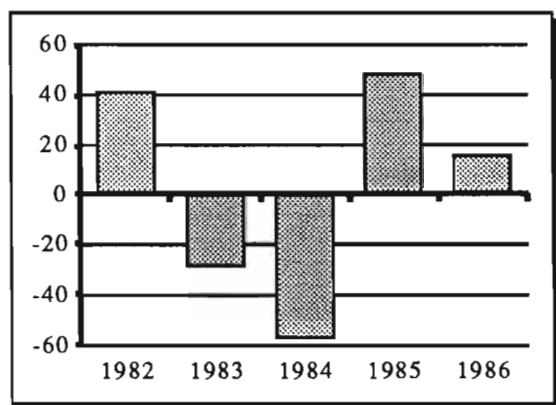
Hovedtallet "Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet" viser hvilken betydning skatteinntektene har for finansieringen av kommunens løpende virksomhet. Som det fremgår av figur 4.6, er skatteinntektene betydning redusert i perioden 1982-84, mens det har vært en mindre økning i 1985. Skatteinntektene finansiering av den løpende virksomheten har stabilisert seg på ca. 60%, noe som er betydelig under nivået i 1982.



Figur 4.6: Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet. (Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

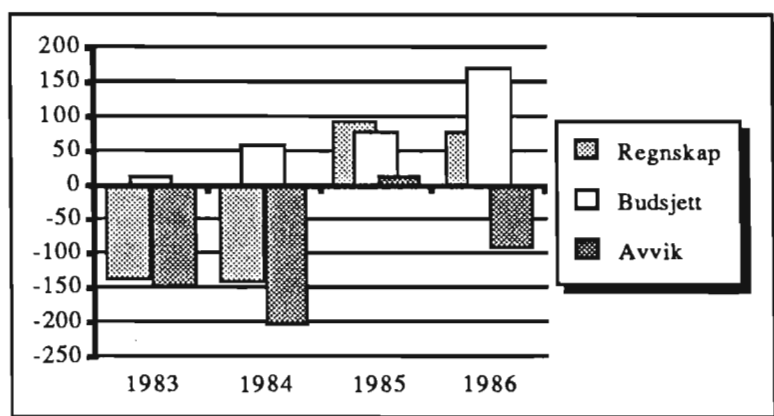
Selvfinansieringsgraden viser i hvilken grad løpende virksomhet netto bidrar til å finansiere kommunens investeringer. Figur 4.7 viser at selvfinansieringsgraden ble redusert i perioden 1982-84. I 1983 og 1984 finansierte ikke kommunen noe av investeringene med egne midler, mens kommunen i 1985 finansierte nær halvparten av investeringene med egne midler. Også i 1986 bidro kommunens løpende virksomhet til en positiv selvfinan-

sieringsgrad, selv om den kun var om lag en tredjedel av foregående år.



Figur 4.7: Selvfinansieringsgrad.
(Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

Det fjerde hovedtallet - "Arbeidskapital" - viser endringer i regnskapsmessig og budsjettert arbeidskapital, samt avviket mellom disse to størrelsene (se figur 4.8). Regnskapsmessig arbeidskapital er blitt redusert i første del av perioden, mens den har blitt økt i 1985 og 1986. Økningen i 1986 var noe mindre enn foregående år. Til tross for den positive utviklingen de to siste årene, er arbeidskapitalen fortsatt negativ ved utgangen av 1986. Det er imidlertid en positiv beholdning av likvide midler, noe som delvis skyldes en stor økning i gjeld i 1986. De budsjetterte endringene i arbeidskapitalen har vært positiv i hele perioden. Regnskapsmessig utvikling har imidlertid, med unntak av 1985, vært svakere enn budsjettert. Dette innebærer at kommunen har fått både mindre renteinntekter (på likvide midler) og høyere renteutgifter (på kortsiktig gjeld) enn budsjettert.



Figur 4.8: Arbeidskapital.
(Kilde: Bergen kommunes årsrapport for 1986)

Hovedtallene (og de to underliggende regnskapsmodellene) indikerer at Bergen kommunes finansielle utvikling har vært vanskelig i perioden 1982-84. Denne slutningen baseres dels på

reduksjonen i kommunens selvfinansieringsgrad og dels på reduksjonen i arbeidskapitalen. I perioden 1985-86 viser derimot både selvfinansieringsgraden og arbeidskapitalen en positiv utvikling, selv om forbedringen i 1986 ikke var like god som i 1985. Til tross for at arbeidskapitalen har hatt en positiv utvikling i siste del av perioden, er den oppsamlete arbeidskapitalen likevel fremdeles negativ, først og fremst som en følge av de finansielt sett dårlige årene 1983 og 1984. Det er imidlertid viktig å legge merke til at de negative selvfinansieringsgradene i 1983 og 1984 er erstattet med en positiv finansiell utvikling både i 1985 og 1986. Skatteinntektenes andel av finansieringen av utgiftene for den løpende virksomheten har videre stabilisert seg på rundt 60%.

En viktig årsak til den positive finansielle utviklingen i siste del av perioden, er at inntektene i 1986 økte, men ikke like mye som i 1985. Inntektene økte i 1986 med drøyt 230 mill. kroner, mens de i 1985 økte med drøyt 430 mill. kroner. I begge årene var inntektene høyere enn budsjettert. Budsjettavviket for inntektene var 95 mill. kroner i 1986, mens det var nesten 195 mill. kroner i 1985. En annen viktig årsak til den finansielle forbedringen er at veksttaket i utgiftene for den løpende virksomheten har avtatt. I 1986 var den reelle veksten i disse utgiftene drøyt 3 prosent mens den i 1985 var oppe i nesten 5 prosent.

Avviket mellom vedtatt budsjett og regnskap for løpende virksomhet netto viser et relativt stort underskudd på tross av høyere regnskapsførte inntekter enn budsjettert og en lavere veksttakt i utgiftene. Årsaken til dette er klart og tydelig de store overskridelsene av driftsutgiftene. Jamført med vedtatt budsjett ble driftsutgiftene overskredet med drøyt 180 mill. kroner i 1986, mens motsvarende overskridelse i 1985 var på drøyt 190 mill. kroner. Ettersom overskridelsen er lavere i 1986 enn i 1985, samtidig med avtakende veksttakt i ekspansjonen, tyder dette på at utgiftene er under bedre kontroll enn tidligere.

De relativt store overskridelsene i driftsutgiftene tyder likevel på at styringen fremdeles kan forbedres, slik at de virkelige utgiftene holder seg innenfor vedtatte rammer. Et første, og meget naturlig skritt i denne prosess, er å gjøre budsjettet mer realistisk for driftsutgiftene. Det er to årsaker til denne påstanden: 1) overskridelsen har systematisk ligget mellom drøyt 140 mill. kroner og drøyt 190 mill. kroner de siste fire årene, og 2) de vedtatte budsjett for de respektive år ligger på om lag samme nivå som regnskapet året før. Dersom vi også justerer for inflasjonen, tilsvarende utgiftsnivået for et visst år (f.eks. var budsjettet for 1986 på knapt 2,3 mrd. kroner) regnskapet for to år tidligere (justert for inflasjonen var regnskapsførte driftsutgifter for 1984 oppe i drøyt 2,3 mrd. kroner). Dette betyr at budsjettet for et gitt år allerede er overskredet når man vedtar det, noe som står i skarp kontrast til kommunens normative styringsprosedyre (se figur 4.4). Konklusjonen blir derfor at Bergen kommunes normative styringsprosedyre ikke følges i praksis.

Dette er forøvrig ikke noen overraskende konklusjon sett med

utgangspunkt i den referanserammen som ble presentert i avsnitt 4.1 ovenfor. Her ble det nemlig konstatert at en kommune ikke kan betraktes som en homogen enhet med en klar og stabil målsetting. Dessuten ble det påpekt at det er ulik - og ofte uklar - kausalkunnskap i forskjellige sektorer i en kommune, det er ulike forutsetninger for å kunne utarbeide gode resultatmål, og det er behov for forskjellige informasjonssystem på sentralt og lokalt nivå i en organisasjon. Dessuten ble det fremhevet at budsjettprosessen i en kommune bedre kan forstås som en politisk prosess, som et rituale eller som en legitimeringsprosess, enn som en styringsprosess. Og disse forholdene bryter mot de forutsetningene som kommunens normative styringsprosedyre bygger på (god kausalkunnskap og/eller gode resultatmål). Bergen kommune står derfor overfor et stort styringsproblem som er svært vanskelig å løse, men som man likevel må forsøke å håndtere på en eller annen måte. Og denne håndteringen må sees i sammenheng med den kontekst som omgir kommunen.

4.3 Gjensidig avhengig kontekst

I referanserammen foran i kapitlet (se avsnitt 4.1) ble det argumentert for at en organisasjon og dens omgivelse - eller kontekst - er gjensidig avhengig av hverandre. Styrken på denne gjensidige avhengigheten vil imidlertid variere for ulike typer av organisasjoner og for samme organisasjon over tid. Og fordi det er viktig å forstå en organisasjons kontekst for å forstå organisasjonens atferd, diskuteres forholdet mellom Bergen kommune og dens kontekst i dette avsnittet.

For å bli legitim og oppnå den nødvendige støtte fra omgivelsen, må Bergen kommune tilfredsstillende de normer som finnes i omgivelsen. Den støtte som kommunen trenger for å overleve som organisasjon, består først og fremst av demokratisk representativitet og finansielle ressurser. Med demokratisk representativitet mener jeg at kommunen inngår i et demokratisk styringssystem hvor innbyggerne lar seg representere av demokratisk valgte politikere, og disse politikerne har myndighet til å fatte vedtak som angår innbyggerne. Hvis ikke dette styringssystemet baseres på en allmenn demokratisk legitimitet, kan den ytterste konsekvens bli at omgivelsen ikke retter seg etter vedtak fattet av politiske organ, og innfører et annet samfunnssystem.

Dette demokratiske styringssystemet består av organisasjoner på flere nivå. På nivåene over kommunene finner vi fylkesmann, regjering og storting. Og den kommunale aktiviteten reguleres i stor grad av bestemmelser som fattes av disse organisasjonene. Den viktigste bestemmelsen som påvirker den kommunale aktiviteten, er kommuneloven (Lov om styret i herreds- og bykommunene, 1954) som er vedtatt av Stortinget. Med utgangspunkt i denne loven, er det dessuten gitt en rekke regler og forskrifter som i nærmere detalj regulerer den kommunale aktiviteten. Regnskapsrapporteringen for norske kommuner er f.eks. regulert ved hjelp av forskrifter som Kommunaldeparte-

mentet har gitt med hjemmel i kommuneloven (se kap. 5 for en mer utførlig omtale av forskriftene for kommunal regnskapsrapportering). Dette betyr at Bergen kommunes aktiviteter i stor grad påvirkes av andre offentlige organ (stat, regjering og fylkesmann), eller m.a.o. av kommunens eksterne kontekst. Men det betyr også at nevnte offentlige organ er avhengig av kommunen for å få gjennomført forskjellige aktiviteter.

Det er imidlertid ikke nok for Bergen kommune med demokratisk støtte og lover og regler som i stor grad regulerer de kommunale aktivitetene. Kommunen trenger også finansielle ressurser for å kunne gjennomføre disse aktivitetene. Og kommunens ressursinnskytere kan deles inn i følgende hovedgrupper:

- innbyggerne
- staten
- finansinstitusjoner
- andre

Bergen kommunes desidert største inntektskilde er skatteinntekter fra innbyggerne i kommunen. Denne inntektskilden utgjør i overkant av 46% av kommunens totale tilgang på finansielle ressurser for 1984 (se finansieringsanalysen i vedlegg 1). Deretter kommer overføringer fra staten og nye eksterne lån fra finansinstitusjoner med henholdsvis 13% og 11,8% av kommunens totale tilgang på ressurser for samme år. Bergen kommune mottar videre finansielle ressurser fra andre institusjoner og organisasjoner, f.eks. trygdeforvaltningen og andre kommuner. Disse inntektskildene utgjør imidlertid mindre andeler av kommunens tilgang på ressurser sammenlignet med de tre førstnevnte kildene.

Bergen kommune mottar også en stor andel av sine ressurser i form av salgs- og leieinntekter (vel 11% i 1984). Disse inntektene kommer i stor grad fra de samme aktørene som er diskutert ovenfor, f.eks. vann- og kloakkavgifter fra innbyggerne. Dette betyr at Bergen kommune er avhengig av de tre tidligere diskuterte gruppene av ressursinnskytere (innbyggerne, staten og finansinstitusjoner) for å få tilgang på finansielle ressurser.

En annen viktig interessegruppe i Bergen kommunes omgivelse er mediasektoren, først og fremst representert ved bergensavisene. I disse avisene er det kontinuerlige diskusjoner om utviklingen i det geografiske området som Bergen kommune representerer, og om hva kommunen som organisasjon bør bidra med i denne sammenheng. Selv om dette er en diskusjon som stadig føres i avisene, er den spesielt sterk i forbindelse med kommunens årlige budsjettprosess. Da deltar både politikere og innbyggere i avisdebatten i tillegg til journalistene. På denne måten får kommunens omgivelse anledning til å gi uttrykk for synspunkter på kommunens fremtidige utvikling, samtidig som representanter for kommunen får informere om kommunen til omgivelsen. Konklusjonen blir derfor at mediasektoren også bidrar til at det er et gjensidig avhengighetsforhold

mellom Bergen kommune og dens kontekst.

En oppsummering av diskusjonen i dette avsnittet indikerer at det er en gjensidig avhengighet mellom Bergen kommune og dens kontekst. I forrige avsnitt ble det dessuten konstatert at samme individ både kan være medlem av Bergen kommune og av kommunens eksterne kontekst, ved at det utfører ulik atferd i forskjellige tidsperioder. Et individ som er politiker i Bergen kommune deltar f.eks. på formannskaps- og bystyremøter og diskuterer kommunens tjenesteproduksjon. I andre perioder nyter samme individ godt av denne tjenesteproduksjonen i egenskap av innbygger og skattebetaler i kommunen. På denne bakgrunn konkluderer jeg med at det er en gjensidig avhengighet mellom Bergen kommune og dens kontekst.

4.4 Årsrapportens forventete funksjoner

Foran i avhandlingen er det argumentert for at et regnskaps funksjoner må sees i sammenheng med den kontekst som regnskapet fungerer i. Diskusjonen om årsrapportens forventete funksjoner vil derfor ta utgangspunkt i foregående diskusjon om regnskapets kontekst.

I avsnitt 4.2 ble det konkludert med at den kontekst som årsrapporten skal fungere i, bryter med de forutsetningene som kommunens normative styringsprosedyre baseres på. Dessuten ble det fremhevet i avsnitt 4.1 at den politiske delen av en kommune er en svak kontrollør vis á vis den administrative delen. Disse forholdene indikerer at det er tvilsomt om årsrapporten vil komme til å fungere som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen; altså om årsrapporten vil oppfylle sin tenkte normative funksjon (jf. kap. 2). Litteraturgjennomgangen i kapittel 1 forsterker dessuten dette utsagnet. Her ble det nemlig konkludert med at regnskapets tenkte funksjon står i skarp kontrast til de funksjoner som aktører tildeler regnskap i aksjon.

Forutsetningene for at årsrapporten skal bidra til at kommunen følger sin normative styringsprosedyre, er altså dårlige. Dette betyr videre at kommunen står overfor et stort styringsproblem; et problem som kanskje er uløselig men som man likevel må forsøke å håndtere på en eller annen måte. Og som det fremgår av diskusjonen om kommunens kontekst i foregående avsnitt, må Bergen kommune legitimere sin eksistensberettigelse overfor denne konteksten. Det er videre argumentert for at det først og fremst er demokratisk støtte og finansielle ressurser som kommunen trenger å få fra sin kontekst for å overleve som organisasjon. Det synes derfor rimelig å forvente at årsrapporten vil bidra til å legitimere Bergen kommune overfor sin kontekst, slik at kommunen oppnår demokratisk støtte og får tilgang på finansielle ressurser.

Ettersom dette kun er forventninger eller spekulasjoner, vil det være interessant å undersøke empirisk hvilke funksjoner årsrapporten har. I de følgende kapitlene etableres derfor et empirisk grunnlag å basere diskusjonen om årsrapportens funksjoner på.

Først diskuteres kommunens regnskapsrapportering slik den er når arbeidet med den nye årsrapporten starter (kap. 5). Deretter diskuteres kommunens to første årsrapporter (kap. 6 og 7). I kapittel 8 foretas det en oppsummering og en videreføring av reaksjoner på kommunens nye årsrapport. Avhandlingen avsluttes deretter med kapittel 9 hvor det foretas en dypere analyse av avhandlingens empiri, inkludert analyse av årsrapportens funksjoner. Dessuten fremsettes det noen forslag til fortsatt forskning basert på erfaringer fra arbeidet med avhandlingen.

Kapittel 5

Standardrapporten

Hvordan er det regnskapet som Bergen kommune utarbeider når forskningsprosessen starter? Hvordan foregår prosessen med å utarbeide dette regnskapet? Hva mener aktører i kommunen om regnskapet? Har de brukt regnskapet? Eventuelt til hva? Dette er spørsmål som diskuteres i dette kapitlet. I likhet med regnskapene for andre kommuner, skal Bergen kommunes regnskap utarbeides i samsvar med forskrifter gitt av sentrale myndigheter. Dette fører til at regnskapet skal utarbeides på en svært standardisert måte for alle norske kommuner. Jeg omtaler derfor regnskapet som det standardiserte kommuneregnskapet eller standardrapporten.

5.1 Forskriftene for standardrapporten

I dette avsnittet gis det en kort oversikt over forskriftene for standardrapporten. Først omtales utviklingen i forskriftene, og omtalen bygger i hovedsak på Bergevärn og Olson (1987: appendiks), Mellemvik (1987) og Olson (1987:kap. 2). Deretter diskuteres enkelte reaksjoner på det regnskapet - standardrapporten - som Bergen kommune utarbeider som en følge av forskriftene.

Forskriftenes utvikling

Frem til innføringen av formannskapslovene i 1837, var det kongens (statens) informasjonsbehov som ble ansett for viktig ved budsjett- og regnskapsutarbeidelsen i kommunene. Kongens kontroll med byregnskapene hadde først og fremst til hensikt å avdekke hvorvidt statsskatten som byene innkrevde, virkelig ble overført til kongen. Schmalenbach (1933; gjengitt i Mellemvik, 1987:59) betegner et regnskapsvesen som har til formål å sikre kongens formue som "Kameralwesen" eller kameralistisk. Regnskapene skal her vise formuesforvaltningen og skal bidra til å holde kongens formue intakt. Balansen blir dermed den sentrale regnskapsoppstilling.

Etter innføringen av formannskapslovene får kommunene stor frihet når det gjelder utformingen og oppstillingen av regnskapene. Denne friheten blir imidlertid sterkt redusert i 1924 når det for første gang blir gitt en detaljert budsjett- og regnskapsforskrift for bykommuner. Årsaken til at det nå blir gitt en forskrift er den gjeldskrisen som på 1920-tallet preget kommunene, og nedgangstidene etter første verdenskrig. Forskriften skal

sikre at staten kan kontrollere at kommunene ikke misligholder sine gjeldsforpliktelser. Ved denne forskriften blir også det dobbelte bokholderis prinsipp introdusert for bykommunene. For landkommunene blir dette prinsippet først innført i en forskrift i 1936.

Gjennom tyskernes okkupasjon av Norge under den andre verdenskrigen, blir kommunenes ressurser mer begrenset enn tidligere, samtidig som statens rolle som overvåker av kommunene blir sterkere. Dette kommer bl.a. til uttrykk ved at innenriksdepartementet i 1942 gir detaljerte og bindende forskrifter for budsjett- og regnskapsoppstilling som skal gjelde både for by- og landkommuner. Neste forskrift kommer i 1957 og bygger i stor utstrekning på forskriften av 1942. Dette betyr at de regler for kommunal regnskapsrapportering som ble innført av tyskerne under krigen, i stor grad videreføres etter tyskernes overgivelse ved krigens slutt. I forskriften av 1957 blir det innført en kontokode for de ulike inntekter og utgifter. Denne koden skal gjøre det enklere å utarbeide nasjonalbudsjett og kommunalstatistikk.

I 1971 får vi den forskriften som gjelder for utarbeidelse av dagens standardiserte kommuneregnskap, eller standardrapporten (KAD, 1971, med seinere tillegg og endringer; seinere også omtalt som forskriften). Denne forskriften bygger i stor grad på de to foregående forskriftene, noe som innebærer at regnskapene og budsjettene skal være klare, oversiktlige, offentlige, fullstendige, tilstrekkelig spesifiserte og nøyaktige. Regnskap og budsjett skal oppstilles ensartet i alle kommuner. Kontoplanen er videre svært detaljert for at sentrale organ som departement og Statistisk sentralbyrå skal kunne bruke regnskaps- og budsjettallene, f.eks. ved utarbeidning av statistikker over kommunenes utgifter og inntekter. En mer utførlig omtale av det regnskapet som forskriften av 1971 spesifiserer, finnes i avsnitt 5.3 nedenfor.

Selv om de sentrale myndigheter betraktes som svært sentrale regnskapsbrukere, ligger det et ønske i forskriften av 1971 om at regnskapene også skal være til nytte for den enkelte kommune. Til tross for dette har politikerne som interessegruppe aldri vært representert i de komitéer som har hatt ansvaret for å utarbeide de ulike forskriftene. Dette er imidlertid ikke et særnorsk fenomen. Politikerne har heller aldri vært representert i tilsvarende komitéer i Sverige (Bergevörn og Olson, 1987).

Reaksjoner på forskriftene

I denne avhandlingen fokuseres det på Bergen kommunes regnskapsrapportering. Av denne grunn foretas det ikke noen landsomfattende kartlegging av reaksjoner på forskriftene for kommunal regnskapsrapportering - eller rettere sagt av reaksjoner på det regnskapet (standardrapporten) som forskriftene krever at norske kommuner skal utarbeide. I dette avsnittet gis det derfor kun en kort oversikt over enkelte reaksjoner på

standardrapporten som er kommet til uttrykk i Bergen kommune på organisatorisk nivå. En omtale av enkeltaktørens reaksjoner på standardrapporten finnes derimot seinere i kapitlet (se avsnitt 5.4).

Seinere i dette kapitlet vil det fremgå at forskriftene spesifiserer at standardrapporten skal utarbeides i samsvar med en svært komplisert regnskapsteknologi (se også Mellempvik, 1987; Monsen, 1987). Blant annet skal standardrapporten bestå av et stort antall regnskapsskjemaer med tall uten en eneste verbal kommentar. Dette fører til at standardrapporten er et dokument som er svært vanskelig å forstå for (potensielle) lesere av dokumentet (jf. Olsen, 1987). For å forsøke å gjøre innholdet i standardrapporten lettere tilgjengelig for leserne, har derfor Bergen kommune utvidet sin regnskapsavleggelse med to dokument - regnskapsredegjørelse og årsberetning - i tillegg til standardrapporten og revisjonsberetningen som ifølge forskriften skal ledsage standardrapporten.

Regnskapsredegjørelsen er et dokument som utarbeides av økonomi- og finansavdelingen som er en del av sentraladministrasjonen, etter at den har innhentet opplysninger fra de ulike sektorene i kommunen. Redegjørelsen for 1983 er f.eks. et dokument på vel 20 sider og gir en redegjørelse for kommunens (bykassens) regnskap for 1983, altså standardrapporten. Redegjørelsen inneholder diverse tabeller med kommentarer, og kan dermed betraktes som en reaksjon på standardrapporten, som kun inneholder tall som er svært vanskelige å tolke.

Årsberetningen er et dokument med diverse talloppstillinger og kommentarer til aktiviteten i kommunen. Det er informasjonskontoret, dvs. en del av sentraladministrasjonen, som utarbeider årsberetningen basert på opplysninger fra de enkelte sektorene i kommunen. Årsberetningen for 1984 er et omfattende dokument på om lag 300 sider, og synes å inneholde et tilfeldig oppsett av opplysninger. Innholdet i årsberetningen er i hvert fall ikke koordinert med innholdet i standardrapporten. Vi finner også mange gjentakelser fra år til år i årsberetningen, noe som påpekes av flere respondenter. Respondentene har forøvrig kun i liten utstrekning lest i årsberetningen.

Vi ser altså at kommunens regnskapsavleggelse består av tre forskjellige dokument i tillegg til revisjonsberetningen. Disse tre dokumentene (standardrapporten, regnskapsredegjørelsen og årsberetningen) utarbeides av tre forskjellige administrative enheter, henholdsvis hovedbokholderiet, økonomi- og finansavdelingen og informasjonskontoret. Dette fører til at regnskapsavleggelsen ikke fremtrer som et enhetlig sett av opplysninger i den forstand at kommunen har et regnskap med tilhørende kommentarer. Men det fører likevel til at Bergen kommune utarbeider diverse tabeller med verbale kommentarer, og på den måten forsøker å gjøre det lettere for leserne å tilegne seg informasjon om det tilbakelagte regnskapsåret. Det forhold at kommunen utarbeider en regnskapsredegjørelse og en årsberetning, kan derfor betraktes som reaksjoner på forskriftene

for kommunal regnskapsrapportering, eller m.a.o. reaksjoner på standardrapporten. I resten av kapitlet fokuseres det imidlertid på standardrapporten, som er det sentrale dokumentet i kommunens regnskapsavleggelse.

5.2 Standardrapportprosessen

I foregående kapittel ble det påpekt at kommunens aktiviteter i stor grad reguleres av lover og regler som er fattet av overordnede myndigheter (se kap. 4, avsnitt 4.3). Og dette gjelder i aller høyeste grad kommunens regnskapsføring. Såvel organiseringen av arbeidet med å utarbeide kommunens regnskap som strukturen på regnskapet (dvs. regnskapets innhold og utforming) er regulert ved hjelp av kommuneloven (Lov om styret i herreds- og bykommunene, 1954) og forskrifter utarbeidet med hjemmel i denne loven.

Et viktig forhold ved organiseringen av regnskapsarbeidet i en kommune, er å sikre uavhengighet mellom anvisende og regnskapsførende myndighet (inkludert kontroll eller revisjon av regnskapet) (jf. kommunelovens paragraf 37). Årsaken til dette er at den som har anvisningsmyndighet ikke skal kunne manipulere regnskapsføringen av hvordan vedkommende har anvist at kommunens finansielle ressurser skal brukes. Og den regnskapsførende myndighet er pålagt å følge de svært detaljerte regler som finnes i forskriftene for utarbeidelse av standardrapporten (KAD, 1971), og som altså er gitt med hjemmel i kommuneloven.

I Bergen kommune er anvisningsmyndigheten, i samsvar med kommuneloven, tillagt kommunens øverste administrative leder - rådmannen - eller aktører som han har delegert anvisningsmyndighet til. Det overordnede ansvaret for å regnskapsføre kommunens transaksjoner - altså utarbeide standardrapporten - er derimot tillagt hovedbokholderiet under ledelse av kommunens hovedbokholder. Og for å sikre hovedbokholderiets (regnskapsførerens) uavhengighet i forhold til rådmannen (den anvisende myndighet), er hovedbokholderiet organisert som en del av Kemneren i Bergen. Kemneren er forøvrig en statlig etat som dessuten bl.a. tar seg av Bergen kommunes inn- og utbetalinger. Dette betyr bl.a. at Kemneren foretar og regnskapsfører de utbetalinger som rådmannen anviser på vegne av Bergen kommune.

Hovedbokholderiet (som er en del av Kemneren) har altså det overordnede ansvaret for å utarbeide kommunens regnskap (standardrapporten). Det løpende arbeidet med å registrere kommunens transaksjoner er imidlertid organisert slik som beskrevet i det følgende. De løpende transaksjoner for sentraladministrasjonen (inkludert Kommunalavdeling administrasjon) registreres i hovedbokholderiet. De øvrige seks kommunalavdelingene (med unntak av samferdselsavdelingen) er egne regnskapsførende enheter. Dette betyr at de løpende registrerer sine egne transaksjoner, og overfører disse føringene til hoved-

bokholderiet en gang i måneden. Når det gjelder Kommunalavdeling samferdsel, består den av tre underavdelinger (Brann og feiervesen, Parkeringsselskap og Renholdsverk) som også er egne regnskapsførende enheter. De løpende regnskapstransaksjoner for den sentrale ledelsen i samferdselsavdelingen registreres imidlertid i hovedbokholderiet. Kommunens finansielle transaksjoner, både eksterne (f.eks. lånetransaksjoner) og interne (f.eks. interne avsetninger) registreres også i hovedbokholderiet.

Selv om en del av regnskapsarbeidet i Bergen kommune foregår i de enkelte kommunalavdelingene, er dette arbeidet underlagt kommunens hovedbokholder og ikke rådmannen. Dessuten revideres kommunens regnskap av kommunerevisjonen, som også er en enhet som er uavhengig av rådmannen i regnskapsprosessen. På denne måten tilfredsstiller standardrapportprosessen (dvs. prosessen med å utarbeide og revidere standardrapporten) kommunelovens krav til regnskapsførerens uavhengighet i forhold til den anvisende myndighet.

5.3 Standardrapportens struktur

Som det fremgår av omtalen ovenfor, skal standardrapporten utarbeides i samsvar med forskrifter (KAD, 1971) som er gitt med hjemmel i kommuneloven. Hvordan er imidlertid strukturen på denne rapporten eller dette regnskapet? I dette avsnittet finnes en kort omtale av denne strukturen, dvs. utforming av og innhold i, standardrapporten. De lesere som ønsker en nærmere omtale av standardrapporten, vises til Mellempvik (1987), Monsen (1987) og Olson (1987).

5.3.1 Generelt om standardrapporten

Standardrapporten for Bergen kommune for 1984 er et svært omfattende dokument på over 600 sider med talloppstillinger uten en eneste kommentar. Forskriftene spesifiserer hele 24 regnskapsskjemaer som kan komme til anvendelse. Bergen kommune bruker over halvparten av disse skjemaene. I tillegg finnes det regnskapsskjemaer for ytterligere noen regnskapsførende enheter, f.eks. havnekaske og sporvei. Regnskapet inneholder følgelig en enorm mengde detaljer. Dessuten består regnskapet av et opptrykk av datalister. Et forhold som jeg lurte lenge på, var hvorfor regnskapet begynner på side 967 og slutter på side 1598. Mangler det over 900 sider? Hva inneholder eventuelt disse sidene? Seinere fikk jeg vite årsaken til denne merkelige sidenummereringen. Et opptrykk av de samme data-listene skal også gå inn i del to av et annet dokument, dvs. i "Bergen kommunes forhandlinger for 1984". En slik layout og redigering bidrar ikke akkurat til å øke dokumentets leservennlighet.

5.3.2 Regnskapsskjemaer

De to sentrale regnskapsskjemaene, eller regnskapsmodellene, i det standardiserte kommuneregnskapet er hovedoversikten og balansen. En kort oversikt over disse to regnskapsskjemaene, og sammenhengen mellom dem, finnes derfor i dette avsnittet.

Hovedoversikt

Hovedoversikten (skjema nr. 1 i forskriften) skal gi en oversikt over kommunens utgifter og inntekter i regnskapsåret. Den er et sammendrag av det detaljerte budsjettregnskapet (skjema nr. 3 i forskriften). Navnet budsjettregnskap er kommet av at regnskapet post for post skal svare til budsjettoppstillingen. I tabell 5.1 vises hovedoversikten for Bergen kommune for 1984.

I tabellen er beløpene vist i hele millioner kroner. Beløpene som presenteres i hovedoversikten i det standardiserte kommuneregnskapet er imidlertid spesifisert helt ned på ørenivå, noe som i seg selv gjør at det er vanskelig å få en oversikt fra hovedoversikten. Vi ser videre i tabellen at hovedoversikten inneholder mange kolonner med tall, noe som for eksempel gjør det vanskelig å få frem en utvikling ved sammenligning av hovedoversikter for flere år. I det standardiserte kommuneregnskapet finner vi heller ikke tall for mer enn ett år.

Hovedoversikten viser altså kommunens utgifter og inntekter. Dette betyr at hovedoversikten skiller seg fra et resultatregnskap hvor inntekter og kostnader sammenstilles. De to største avvikene gjelder behandlingen av anleggsmidler og gjeld. I hovedoversikten utgiftsføres investeringsutgifter, bruk av eksterne lån inntektsføres og avdrag på slike lån utgiftsføres. Vi finner videre at nye utlån og motatte avdrag på slike lån også rapporteres i hovedoversikten. Dessuten finner vi en blanding av eksterne og interne finansieringstransaksjoner i hovedoversikten. Eksempler på interne transaksjoner er avsetninger til og bruk av fond. Hovedoversikten skiller seg derfor også fra en finansieringsanalyse hvor endringer i en organisasjons likviditet vises. Det er svært vanskelig å tolke de tallene som finnes i hovedoversikten, spesielt det kommunale regnskapsresultatet (årets regnskapsmessige over- eller underskudd), fordi dette regnskapsresultatet fremkommer etter en summering av både eksterne og interne transaksjoner.

	Driftsutg. og inntekter			Nybygg og nyanlegg m.v.		
	Utgifter	Inn- tekter	Netto- utgifter	Utgifter	Inn- tekter	Netto- Utgifter
1.0 Fellesutgifter	323	328	-5	3		3
1.1 Sentraladministrasjon	120	8	112	4		4
1.2 Undervisning	555	156	399	30		30
1.3 Helsevern	160	89	71	2	4	-2
1.4 Sosial omsorg og sosial trygd	543	221	322	27	2	25
1.5 Kirker, kulturformål	100	15	85	6		6
1.6 Utbyggings- og boligformål	436	283	153	145	27	118
1.7 Kommunens forretningsdrift	64	34	30	13	3	10
1.8 Ymse formål	239	29	210	12	4	8
Sum	2.540	1.163	1.377	242	40	202
1.90 Skatter m.v.		1.250	-1.250			
1.91 Skatteutjevningmidler		6	-6			
Overskudd på løpende utg./innt.	2.540	2.419	121			
Nybygg og nyanlegg mv.	242	40	202			
Underskudd før lån og avsetninger	2.782	2.459	323			
1.92 Tidl. års regnskm. over-/underskudd	23	2	21			
1.93 Utlån	56	29	27			
1.94 Overførte bevilgninger	17	8	9			
1.95 Fond	78	24	54			
1.96 Lån av fondsmidler		20	-20			
1.97 Kontantbeholdningen	16	19	-3			
1.98 Eksterne lån	121	315	-194			
1.99 Årets regnskm. over-/underskudd		217	-217			
	3.093	3.093				

Tabell 5.1: Hovedoversikt for Bergen kommune for 1984 (mill. kroner).

Balanse

Balansen skal, ifølge forskriften, vise kommunens eiendeler og forpliktelser ved utgangen av regnskapsåret. Det er imidlertid flere forhold som gjør at det er vanskelig å få en oversikt over kommunens eiendeler og forpliktelser fra balansen.

For det første har forskriften veldig spesielle regler for behandling av anleggsmidler og gjeld. En vesentlig del av kommunens anleggsmidler aktiveres ikke i balansen, noe som fører til en undervurdering av kommunens egenkapital. Jeg viser til Mønsen (1987) for en mer utførlig diskusjon om problematikken omkring anleggsmidler i det standardiserte kommuneregnskapet. Forskriften er videre uklar når det gjelder behandlingen av valutalån. En metode som enkelte kommuner bruker, er å balanseføre slike lån til kursen på opptakstidspunktet. Dersom kursen har steget betydelig etter tidspunktet da lånet ble tatt opp, vil lånestørrrelsen som rapporteres i balansen være betraktelig undervurdert. Jeg viser til Mellemvik (1987) for en mer utførlig diskusjon om låneproblematikken i det standardiserte kommuneregnskapet.

For det andre er ikke balansen inndelt på en slik måte som vi kjenner fra regnskapsteori. Det er ingen inndeling av eiendelene i omløpsmidler og anleggsmidler og ingen spesifisering av gjelden i kortsiktig og langsiktig gjeld. For det tredje inneholder balansen en del såkalte memoriakonti. Dette er "huskekonti" som først og fremst er ment å skulle gi tilleggsinformasjoner til enkelte andre regnskapsposter, og er registrert med samme beløp både på balansens eiendels- og kapitalside.

En fjerde grunn til at det er vanskelig å få en oversikt fra balansen, er den store detaljeringsgraden. Vi finner for eksempel en oppstilling av kommunens ulike bankkonti, noe som bidrar til at balansen opptar hele 23 sider i det standardiserte kommuneregnskapet for Bergen kommune for 1984. Konklusjonen blir derfor at den balansen som inngår i det standardiserte kommuneregnskapet, slett ikke gir et godt bilde av kommunens eiendeler og forpliktelser ved utgangen av regnskapsåret.

Komplisert regnskapsteknologi

I hovedoversikten finner vi en blanding av eksterne og interne transaksjoner. Årets regnskapsmessige over- eller underskudd slik det fremkommer i hovedoversikten, overføres til balansen som én av flere faktorer som påvirker endring i bokført egenkapital. En annen faktor som også påvirker endring i bokført egenkapital, er f.eks. netto endring på kapitalkontoen. Kapitalkontoen er forøvrig en konto som best kan oppfattes som en korreksjonskonto. Årsaken til dette er at man foretar en omfattende registrering av transaksjoner i det standardiserte kommuneregnskapet. For å motvirke effekten av enkelte av disse registreringene, bruker man kapitalkontoen som en korreksjons-

konto (se Mellemvik, 1987 og Monsen, 1987, for en mer utførlig diskusjon om den kommunale regnskapsteknologien).

Som en følge av denne uklare sammenhengen mellom de forskjellige regnskapsmodellene, eller regnskapsskjemaene, må konklusjonen bli at det standardiserte kommuneregnskapet bygger på en svært komplisert regnskapsteknologi. Hvilke følger dette har for respondentenes reaksjoner på regnskapet, diskuteres i det følgende.

5.4 Reaksjoner på standardrapporten

Hva synes respondentene om det standardiserte kommuneregnskapet? Hva synes de om et regnskap som de ikke selv har fått anledning til å påvirke innholdet i og utformingen av? Har de brukt dette regnskapet? Hvordan er m.a.o. reaksjonene på standardrapporten? Dette er spørsmål som diskuteres i dette avsnittet. Diskusjonen baseres først på en undersøkelse som Rignor foretar før vi introduserer en ny form for årsrapportering (se Olsen, 1987). De respondentene som Rignor intervjuer - toppolitikere i Bergen kommune - inngår nemlig også i de intervjurundene som gjennomføres i arbeidet med denne avhandlingen. Deretter baseres diskusjonen på reaksjoner innhentet i første intervjurunde (se kap. 3, tabell 3.1).

Mine spørsmål om kommunens standardiserte kommuneregnskap stilles altså innledningsvis i første intervjurunde som hovedsakelig fokuserer på den nye årsrapporten (se kap. 6). Spørsmålene stilles derfor etter at respondentene har sett den nye årsrapporten. Respondentenes reaksjoner kan dermed være påvirket av det forhold at de har sett et alternativ til det standardiserte kommuneregnskapet. Det viser seg imidlertid at reaksjonene i stor grad er sammenfallende med de reaksjoner som fremkommer på standardrapporten før respondentene får se den nye årsrapporten, dvs. i Olsen (1987). Dette tyder på at respondentenes reaksjoner på standardrapporten slik de kommer til uttrykk i første intervjurunde nedenfor, i liten grad er påvirket av reaksjoner på den nye årsrapporten.

Standardrapporten unngås

Det er meningen at standardrapporten bl.a. skal inngå i en kommunikasjonsprosess hvor administrasjonen kommuniserer økonomisk informasjon til politikerne. I prinsippet er det to ulike måter som politikerne kan motta informasjonen i standardrapporten på. De kan enten motta den under "mottakerinnstilling" eller under "senderinnstilling" (Zajonc, 1960; se også Brunsson og Jönsson, 1979). En person med senderinnstilling har en mer differensiert, kompleks og organisert kognitiv struktur enn en som er innstilt på å være mottaker. Senderen har en velorganisert og "motstandskraftig" oppfatning av problemet. Han har derfor lettere for å sortere vekk irrelevant informasjon. På den annen side har han vanskeligere for å endre

sin oppfatning, fordi enhver delendring i en velorganisert oppfatning fører til ytterligere endringer. En person med mottakerinnstilling har derimot en mer åpen oppfatning av problemet, noe som fører til at oppfatningen lettere kan forandres. Han har derfor lett for å ta imot og integrere ny informasjon med tidligere mottatt informasjon, noe som fører til at han ikke skiller like klart mellom relevant og irrelevant informasjon. Dette betyr at mottakelse under senderinnstilling innebærer at man har forstått og tilegnet seg mer av budskapet enn om man hadde hatt mottakerinnstilling.

Sju av de åtte toppolitikere som Rignor intervjuer (se Olsen, 1987), snakker om standardrapporten i veldig generelle termer. De har også store problemer med å finne frem konkrete opplysninger i regnskapet. Rignor konkluderer derfor med at disse politikerne kun har mottatt informasjon fra standardrapporten under mottakerinnstilling. Den åttende politikeren har ikke lest regnskapet. Konklusjonen blir at politikerne har problemer med å forstå innholdet i det standardiserte kommuneregnskapet. Dette er samme konklusjon som Brorström (1982) kom frem til i en studie av hva politikerne i tre svenske kommuner forstår av innholdet disse kommunenes regnskaper.

Det kommer videre frem i Rignor's studie at politikerne mener at det standardiserte kommuneregnskapet er svært omfattende og uoversiktlig. De ønsker derfor et mindre og mer oversiktlig regnskap. Videre kommer det frem ønsker om verbale kommentarer til regnskapstallene, opplysninger om trender i de forskjellige sektorene og grafiske fremstillinger. Det kommer imidlertid frem svært få konkrete ønsker for en alternativ form for årsrapportering, noe som også samsvarer med Brorström's erfaringer fra ovennvente studie (se Brorström, 1982).

Et uoversiktlig og vanskelig tilgjengelig regnskap slik som standardrapporten (SR) bidrar ikke til å redusere den uklarhet som eksisterer om hva som egentlig har skjedd i fortiden (jf. March og Olsen, 1976):

"Nettopp fordi SR er så uoversiktlig risikerer politikerne, dersom de forsøker å tilegne seg SR's informasjonsinnhold, å bli enda mer usikre på innholdet av den kommunale virksomheten og kommunal økonomi. SR får dermed en klar funksjon: Ved å unngå regnskapet i form av SR, så unngår "Maktsenteret" (toppolitikere) å bli enda mer usikker." (Olsen, 1987:120)

Politikerne unngår altså å ta standpunkt til den informasjon som administrasjonen, eller den regnskapspliktige, sender gjennom det standardiserte kommuneregnskapet. Dermed kan politikerne unngå å kritisere tjenestemennene, og kommer ikke i konflikt med tjenestemennene som de til stadighet er avhengige av, f.eks. for å få utredet forskjellige saker. Og som det også vil fremgå av omtalen nedenfor av min første intervjurunde med respondentene (7 politikere og 12 tjenestemenn), er de ikke særlig fornøyd med standardrapporten.

Standardrapporten er for uoversiktlig

Respondentene synes det standardiserte kommuneregnskapet er for detaljert og dermed for uoversiktlig. Det er en "formidabel tallproduksjon," sier en av dem. To politikere og fire tjenestemenn mener regnskapet er for lite analytisk. Regnskapet sier ikke noe om hvorfor så og så mange kroner er brukt på ulike formål. Regnskapet gir også liten innsikt i hva pengene er brukt til og hvorfor det oppstår avvik mellom budsjett og regnskap. Det fremheves også av flere respondenter at regnskapet er vanskelig å finne frem i. "Det er et relativt tungt dokument for administrasjonen, og er sikkert enda tyngre for politikere," sier en tjenestemann. Han begrunner dette med at det er vanskelig å få oversikt over kommunens økonomiske situasjon kun ut fra dette dokumentet. Det kreves en del av en selv for å hente ut informasjon herfra.

"Jeg liker ikke regnskap i denne formen. Regnskapet er et tungt dokument og er lite tiltalende å ta i hånden." (Politiker)

Enkelte av respondentene påpeker også at regnskapet kommer alt for seint og dermed blir uaktuelt.

Standardrapporten er lite brukt

Det er 14 respondenter (5 politikere og 9 tjenestemenn) som har brukt det standardiserte kommuneregnskapet i løpet av den perioden som de har vært i kommunen. Her må det innskytes at flere av respondentene har mange år bak seg i kommunen, enten som politiker eller tjenestemann, og det har altså hendt at enkelte av respondentene har brukt dette regnskapet i denne perioden. Flertallet av respondentene har imidlertid ikke brukt regnskapet i noen særlig grad. Sju respondenter (1 politiker og 6 tjenestemenn) har brukt det som oppslagsverk. "Jeg bruker det av og til for å kontrollere ting i forbindelse med formannskaps- og bystyresaker," sier en sentral tjenestemann. En kommunaldirektør har sett på bestemte formål i det standardiserte kommuneregnskapet for flere år i sammenheng for å se hva som er brukt til disse formålene, og har funnet at "(en bestemt delsektor) har knapt brukt bevilgningene, likevel hyler de for å få mer penger." Fire politikere har brukt det standardiserte kommuneregnskapet i budsjettarbeidet. De har imidlertid brukt regnskapet i svært liten utstrekning. En av dem har f.eks. funnet en opplysning eller to som han har brukt. Tre sentrale tjenestemenn bruker det standardiserte kommuneregnskapet jevnlig i sitt arbeid i kommunen. To av disse tjenestemennene arbeider med kommunens finansiering og henter opplysninger som de har bruk for i regnskapet, mens en kontrollerer kommunens regnskap. Det standardiserte kommuneregnskapet "er et praktisk arbeidsdokument i sluttarbeidet med regnskapet, fordi jeg slipper å gå i arkivet." Med dette mener han at han kan bruke det standardiserte kommuneregnskapet når han skal utarbeide sin revisjonsberetning til dette regnskapet.

5.5 Oppsummering og fortsatt forskning

I dette avsnittet finnes en oppsummering av respondentenes reaksjoner på standardrapporten. Dessuten sees partene i standardrapportprosessen i lys av Ijiri's (1975) diskusjon om de tre partene i regnskapsprosessen - regnskapsmottaker, regnskapspliktig og regnskapsmann (se kap. 2, avsnitt 2.1). Avslutningsvis diskuteres det om forskningsprosessen bør fortsette.

Standardrapporten er av underordnet betydning

I likhet med Rignors undersøkelse (Olsen, 1987) fremgår det fra min første intervjurunde med de samme aktørene, dvs. toppolitikere i Bergen kommune, at standardrapporten ikke får noen god mottakelse, og derfor brukes svært lite. Det virker dessuten som om tjenestemennene heller ikke er særlig begeistret for standardrapporten. Selv om tre sentrale tjenestemenn har brukt enkelte opplysninger i regnskapet en del, virker det også som om to av disse tjenestemennene i stor grad har tilegnet seg informasjon fra regnskapet under mottakerinnstilling. Disse to snakker nemlig også om det standardiserte kommuneregnskapet i veldig generelle termer.

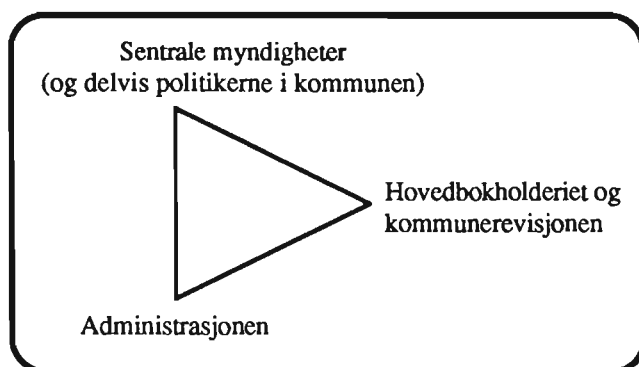
Det er én tjenestemann som skiller seg ut fra de øvrige respondentene når det gjelder omtale av det standardiserte kommuneregnskapet. Dette er kommunens revisjonssjef som diskuterer konkrete spørsmål i forbindelse med regnskapet. Han har derfor i større grad enn de øvrige respondentene innhentet informasjon fra det standardiserte kommuneregnskapet under senderinnstilling. Denne tjenestemannen er også fullt klar over at dette regnskapet er svært komplisert og derfor vanskelig å forstå for politikere. Han er derfor positiv til arbeidet med årsrapporten allerede fra vårt første møte i kommunen om årsrapporten. Han ønsker nemlig at både politikere og tjenestemennene skal begynne å diskutere regnskapet og ta de nødvendige konsekvenser av kommunens finansielle utvikling og stilling.

Konklusjonen blir at samtlige respondenter, både politikere og tjenestemenn (med unntak av revisjonssjefen), i stor grad unngår det standardiserte kommuneregnskapet. Respondentene har kun innhentet informasjon fra regnskapet under mottakerinnstilling. Regnskapsinformasjon i form av standardrapporten finnes ikke på den politiske arena i Bergen kommune. Standardrapporten kan følgelig karakteriseres som et dokument av underordnet betydning i kommunen. Dette er samme konklusjon som Brorström (1982) kom til i ovennevnte studie. Brorström's konklusjon gjelder forøvrig også situasjonen i de tre studerte svenske kommunene etter at en ny og forenklet form for årsrapportering er utviklet og implementert i respektive kommune.

Partene i standardrapportprosessen

Den viktigste årsaken til at standardrapporten utarbeides, er at kommunen av sentrale myndigheter er pålagt å utarbeide standardrapporten. Vi har ovenfor sett at dette pålegget har historiske årsaker, bl.a. gjeldskrisen på 1920-tallet, og at dagens pålegg finnes i forskriften av 1971, som er gitt med hjemmel i kommuneloven. Ifølge forskriften er det både rettslige og økonomiske krav som stilles til de kommunale budsjett og regnskaper, bl.a. at de skal være offentlige og fullstendige.

I avsnitt 5.1 ovenfor fremgår det videre at forskriften betrakter de sentrale myndigheter som svært viktige regnskapsbrukere. Dette betyr at sentrale myndigheter betraktes som den viktigste mottaker av standardrapporten, selv om også politikerne i kommunen i en viss utstrekning anses å være mottaker av rapporten. Det er videre administrasjonen under ledelse av rådmannen som er pliktig til å rapportere i standardrapporten hvordan den har forvaltet kommunens finansielle ressurser. Til å hjelpe seg med å oppfylle denne regnskapsplikten, har administrasjonen hovedbokholderiet og kommunerevisjonen. Konklusjonen blir derfor at vi finner følgende parter i standardrapportprosessen (se figur 5.1; jamfør også kap. 2, figur 2.1): sentrale myndigheter og delvis politikerne i kommunen (regnskapsmottaker), administrasjonen (regnskapspliktig), samt hovedbokholderiet (med hjelp av de enkelte regnskapsførende enheter) og kommunerevisjonen (regnskapsmann).



Figur 5.1: Partene i standardrapportprosessen.

Forskningsprosessen bør fortsette

Det fremgår av omtalen ovenfor at respondentene ønsker et mindre og mer oversiktlig regnskap. Det synes videre som om det er nødvendig å vise respondentene et alternativ til standardrapporten for å få frem mer konkrete ønsker for kommunens årsrapportering. Brorström (1982) mener f.eks. at det først og fremst er regnskapsmodellene (resultatregnskap, balanse og finansieringsanalyse) som er vanskelige å forstå for politikerne i de tre svenske kommunene som han studerte. Han konstaterer

derfor at:

"om man vill oppnå ett allmänt intresse för bokslutsinformationen, måste möjligheterna för förtroendemännen att förstå och tolka informationen i boksluten förbättras." (Brorström, 1982:133)

Basert på diskusjonen ovenfor, konkluderer jeg med at denne uttalelsen også gjelder for situasjonen i Bergen kommune med hensyn til standardrapporten. Ifølge Brorström (1982) finnes det ulike fremgangsmåter som man kan benytte for å få politikerne i en kommune mer interesserte i regnskapsinformasjon. En måte er å gjøre regnskapet mer brukervennlig:

"Fortsatta bearbetningar av bokslutsinformationen ... och studier av hur informationen uppfattas och används är ett sätt att närma sig en modell för kommunala bokslut som är relevant och som tilltalar ett stort antal av de förtroendevalda." (Brorström, 1982:136)

En annen måte å oppnå økt interesse fra politikerne, er å utdanne politikerne:

"En viktig slutsats av dette forskningsprosjekt är att utbildning av de förtroendevalda är en betydelsefull ingrediens för att åstadkomma en økad anvendning av bokslutsinformasjon og andra typer skriftlig informasjon." (Brorström, 1982:146)

Det forhold at standardrapporten bygger på en svært komplisert regnskapsteknologi, medfører at det er lite hensiktsmessig å utdanne respondentene i Bergen kommune i standardrapporten (se også Olsen, 1987). En slik utdanning vil nemlig kreve en uforholdsmessig stor ressursinnsats. Det vil i stedet være mer interessant å utarbeide en ny, forenklet og mer informativ form for årsrapportering (årsrapport), og forsøke å utdanne respondentene slik at de forstår den nye årsrapporten i større grad enn de forstår standardrapporten. Selv om Brorström konkluderte med at de tre regnskapsmodellene resultatregnskap, balanse og finansieringsanalyse er vanskelige å forstå for politikerne i de tre studerte kommunene, velger vi likevel å utarbeide en ny årsrapport som bl.a. inneholder finansieringsanalyse og balanse. Disse regnskapsmodellene bygger tross alt på en enklere regnskapsteknologi enn den teknologien som vi finner i standardrapporten.

I forskergruppa velger vi følgelig å fortsette forskningsprosessen og delta i arbeidet med å utarbeide en ny årsrapport for Bergen kommune. Denne årsrapporten diskuteres i neste kapittel.

Kapittel 6

Årsrapporten for 1984

I kapittel 5 fremgår det at sentrale myndigheter har pålagt Bergen kommune å utarbeide standardrapporten, og at disse myndighetene kan betraktes som den viktigste mottaker av standardrapporten. Dette betyr at utarbeidelsen av en ny årsrapport for Bergen kommune må komme i tillegg til utarbeidelsen av standardrapporten. Dessuten er det meningen at årsrapporten skal ta utgangspunkt i de regnskapsdataene som rapporteres i standardrapporten. Men disse dataene skal nå bearbeides for at de i større grad skal være tilpasset lokale aktørers informasjonsbehov, først og fremst politikernes behov. Det er m.a.o. politikerne i Bergen kommune som betraktes som den viktigste mottaker av årsrapporten, mens administrasjonen under ledelse av rådmannen anses for å være den regnskapspliktige. Sammen med regnskapsmedarbeidere og revisorer, utgjør forskergruppa regnskapsmannen som skal hjelpe rådmannen med å utarbeide en årsrapport til politikerne basert på teorier om regnskapsplikt. Og i dette kapitlet omtales prosessen med å utarbeide Bergen kommunes første årsrapport (årsrapporten for 1984), samt strukturen på denne rapporten. En omtale av respondentenes reaksjoner på denne nye årsrapporten finnes også i kapitlet.

6.1 Årsrapportprosessen

Det første møtet hvor selve prosessen med å utarbeide den nye årsrapporten diskuteres, holdes 19. september 1984. På dette møtet er økonomi- og finansavdelingen, hovedbokholderiet, kommunerevisjonen og forskergruppa representert. Olov orienterer om "Bergensprosjektet" og om "Uppsalaprosjektet" som han var med på (se Olson, 1983). Dessuten deler han ut "Uppsala kommuns årsredovisning for 1983" (Uppsala-rapporten). Representantene for kommunen viser stor interesse for å utarbeide en lignende rapport for Bergen kommune.

På det andre møtet opprettes en uformell prosjektgruppe som skal lede det praktiske arbeidet med årsrapporten. Grunnen til at prosjektgruppa opprettes uformelt, er at bystyret ennå ikke har behandlet vår prosjektsøknad. Vi regner imidlertid med at søknaden nå skal bli akseptert, og starter arbeidet med årsrapporten i prosjektgruppa. Gruppa dannes av én konsulent fra økonomi- og finansavdelingen, én fra hovedbokholderiet og fire personer fra forskergruppa.

I prosjektgruppa starter vi nå arbeidet med årsrapporten for 1984, og vi møtes med 2-3 ukers mellomrom. Vi blir enige om

at årsrapporten for 1984 i grove trekk skal følge Uppsala-rapporten. Det er flere grunner til dette. For det første visste vi at Uppsala-rapporten var blitt godt mottatt. For det andre er det en stor fordel å kunne vise aktørene i Bergen kommune hva vi mener med en ny form for årsrapportering ved å vise Uppsala-rapporten, og også vise at en slik form for årsrapportering har vært mulig å utarbeide for en kommune. For det tredje er det svært nyttig å ha en vel gjennomarbeidet årsrapport som modell for å komme i gang med det praktiske arbeidet. Allerede på det første prosjektmøtet i kommunen - møtet etter at prosjektgruppa var dannet - blir vi derfor enige om hva årsrapporten i grove trekk skal inneholde. Det blir likevel fortsatt mye diskusjon utover høsten om det mer detaljerte innholdet i årsrapporten. Et ferdig manuskript går til rådmannen for gjennomlesning og godkjenning 5. juni 1985. Rådmannens kommentarer til årsrapporten er generelt positive, men det som står om sentraladministrasjonen må reduseres. Ellers må tabellene kommenteres mer utførlig.

Økonomi- og finansavdelingens representant i prosjektgruppa får seg ny jobb, og slutter i prosjektgruppa 1. juli. Vi blir derfor enige med ledelsen i økonomi- og finansavdelingen om at forskergruppa skal fortsette arbeidet i kommunen med å gi ut årsrapporten. Det blir dessuten bestemt at årsrapporten skal utgis i to etapper. Først skal det gis ut en rapport med rimelig papir og uten foto så snart som mulig. Denne rapporten foreligger 10. juli og blir brukt som rådmannens regnskapsredegjørelse til formannskapet. Deretter skal det gis ut en rapport med foto og god papirkvalitet. Denne rapporten leveres fra trykkeriet 25. september og utgis i et opplag på 5.000 eksemplarer. I neste avsnitt gis det en mer utførlig omtale av arbeidet med regnskapsmodellene i årsrapporten.

6.1.1 Arbeidet med regnskapsmodellene

Sommeren 1984 begynner jeg å studere forskriftene for den kommunale regnskapsrapporteringen i Norge, og jeg arbeider med min høyere avdelings utredning om kommunal regnskapsrapportering høsten 1984. Parallelt med dette arbeidet forsøker jeg å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune.

I forskergruppa har vi en klar modell for hvordan vi kan utarbeide en finansieringsanalyse med utgangspunkt i et kommunalt regnskap (se Mellempvik og Monsen, 1985; Olson, 1987: appendiks). Det er likevel store praktiske vanskeligheter med selve utarbeidingen av finansieringsanalysen. Dette skyldes delvis et stort og uoversiktlig regnskap for Bergen kommune, og delvis ulike transaksjoner som er foretatt i forbindelse med regnskapsavslutningene.

Jeg tar deretter kontakt med en mindre kommune enn Bergen for å prøve vår modell for utarbeiding av finansieringsanalyser for kommuner. Hvis modellen kan brukes for et mindre og mer oversiktlig regnskap, skal den også kunne brukes for Bergen

kommunes mer omfattende regnskap, fordi alle kommunene er underlagt samme regnskapsforskrift. Det viser seg nå at jeg, på samme måte som for Bergen kommune, trenger flere opplysninger for å kunne utarbeide en finansieringsanalyse enn det jeg finner i det standardiserte kommuneregnskapet. Årsaken til dette er igjen hovedsakelig et stort og uoversiktlig regnskap, og enkelte spesielle transaksjoner som er foretatt. I og med at dette regnskapet er betydelig mindre i omfang enn tilsvarende regnskap for Bergen kommune, greier jeg etter hvert å utarbeide en finansieringsanalyse for denne kommunen.

Det forhold at jeg greier å utarbeide en finansieringsanalyse for en norsk kommune, gir meg ny optimisme til å arbeide videre med Bergen kommunes regnskap. Fortsatt gjenstår det imidlertid mye arbeid før jeg klarer å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune for årene 1982 og 1983. Når jeg endelig finner ut hvilke føringer i Bergen kommunes regnskap som må behandles spesielt i forhold til vår modell for utarbeiding av finansieringsanalyser for kommuner, går det relativt enkelt å utarbeide en slik analyse for 1984 når disse regnskapstallene foreligger.

Jeg arbeider ikke kontinuerlig med å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune, fordi jeg skriver min høyere avdelings utredning, er med på møter om den nye årsrapporten og arbeider med regnskapet til ovennevnte mindre kommune. Medregnet slike gjøremål tar det om lag et halvt års innsats å utarbeide den første finansieringsanalysen for Bergen kommune, til tross for at vi har en klar modell for utarbeidelsen av en slik analyse med utgangspunkt i et kommunalt regnskap. Dette forholdet er en god indikasjon på at det standardiserte kommuneregnskapet bygger på en komplisert regnskapsteknologi som det er svært vanskelig å trenge inn i.

Regnskapstallene for 1984 kommer fra hovedbøkhoderiet i slutten av mars 1985, og de regnskapsmodellene (hovedtabellene) inkludert finansieringsanalysen som skal presenteres i årsrapporten for 1984, er i hovedtrekk klare i løpet av april 1985. Noen mindre justeringer blir seinere foretatt basert på reaksjoner som kommer frem på "Bergenskurset".

6.1.2 "Bergenskurset"

Bergen kommune gikk fra 1. februar 1984 over til en ny organisasjonsstruktur både for den politiske og den administrative delen av organisasjonen (se kap. 4). Ettersom kommunen relativt nylig har foretatt en omfattende organisasjonsendring, holder man ennå på med å etablere nye kontaktlinjer mellom aktører i den politiske og administrative ledelsen. Som et ledd i dette arbeidet, tar administrasjonen i kommunen kontakt med Olov for å få i gang et kurs i planlegging og budsjettering hvor man kan samle den politiske og administrative ledelsen i kommunen for at aktørene skal lære hverandre bedre å kjenne. Olov foreslår imidlertid et kurs i økonomistyring med vekt på

faktabaserte styringsformer slik vårt prosjektarbeid dreier seg om. Med faktabaserte styringsformer menes styringsformer som baseres på den faktiske - eller historiske - utviklingen i en organisasjon (jf. Brunsson og Rombach, 1982). "Bergenskurset" holdes deretter våren 1985 etter Olov sitt opplegg med fem seminarer med gruppeoppgaver mellom seminarene.

Samme vår som kurset pågår, oppstår det en politisk skandalesak i Bergen kommune. En av kommunalrådene blir mistenkt, og seinere tiltalt og dømt, for korrupsjon. Utviklingen i denne saken preger naturlig nok stemningen i kommunen, og dermed også på kurset, fordi vi nå står overfor en situasjon hvor politikernes troverdighet kommer i fare. Kurset går likevel sin gang, selv om enkelte av politikerne ikke finner tid til å delta på alle seminarene, bl.a. fordi de blir opptatt med ovennevnte skandalesak.

Nils Brunsson innleder seminarene med å forelese om kommunal organisasjon og økonomi. Han legger spesiell vekt på de to organisasjonstypene handlende og politiske organisasjoner og diskuterer de tre rollene i budsjettprosessen; forkjempere, voktere og hamstrere (se kap. 4). Deretter overtar Olov ledelsen av seminarene, og foreleser om faktabaserte styringsformer; regnskap, løpende oppfølging osv. Jeg får anledning til å delta på "Bergenskurset" f.o.m. det andre seminaret.

Min deltakelse

Jeg presenterer vår modell for utarbeiding av finansieringsanalyser på det andre seminaret, og ber deltakerne, i grupper på 4-5 personer, om å utarbeide en finansieringsanalyse for Bergen kommune til neste seminar. Kursdeltakerne får utlevert et bearbeidet materiale av kommunen sitt regnskap slik at de skal unngå å støte på de samme problemene som vi tidligere har vært igjennom. Jeg er deretter til stede i samtlige fire grupper og hjelper til når de utarbeider finansieringsanalyse for kommunen. En kommunaldirektør som får problemer med å utarbeide finansieringsanalyse for kommunen, ber meg om å se på hans utregninger, noe jeg selvfølgelig gjør. Jeg finner ut hva han ikke har fått til, kommenterer hans løsningsforslag og gir det tilbake til han.

På neste kursseminar går jeg, etter oppfordring fra en politiker, nok en gang igjennom utarbeidelsen av finansieringsanalyse for Bergen kommune. Jeg bruker prosentmodellen hvor tilgang på og bruk av finansielle midler blir vist i to separate deler (jf. Brorström, 1982). Finansieringsanalysen viser videre hvor mange prosent de ulike inntekts- og utgiftsarter utgjør av henholdsvis total tilgang på og bruk av midler (se tabell 6.1).

Finansieringsanalyse

	1984		1983		1982	
	1000 kr	%	1000 kr	%	1000 kr	%
Tilgang på midler						
Skatt	1.255.978	47,1	1.223.589	50,1	1.142.184	55,7
Statlige overføringer	351.756	13,2	270.824	11,1	233.571	11,4
Renter	21.119	0,8	16.241	0,7	27.193	1,3
Andre overføringer	146.650	5,5	164.943	6,8	136.232	6,6
Andre inntekter	316.148	11,9	266.555	10,9	209.630	10,2
Nye lån	319.431	12,0	324.518	13,3	225.041	11,0
Avdrag utlån	29.322	1,1	21.595	0,9	13.931	0,7
Økning kortsiktig gjeld	212.011	7,9	110.007	4,5		
Reduksjon kasse m.v.			41.787	1,7	62.878	3,1
Reduksjon fordringer	14.627	0,5				
Red. andre omløpsmidler	1.009	0				
	2.668.051	100,0	2.440.059	100,0	2.050.660	100,0
Bruk av midler						
Driftsutgifter	1.522.929	57,1	1.413.519	57,9	1.242.076	60,6
Renter	164.779	6,2	140.898	5,8	103.592	5,1
Andre overføringer	516.034	19,3	392.465	16,1	326.116	15,9
Netto investeringer	201.752	7,6	298.072	12,2	184.072	8,9
Avdrag eksterne lån	120.858	4,5	119.620	4,9	105.826	5,2
Nye utlån	56.410	2,1	60.441	2,5	43.332	2,1
Økning fordringer			14.096	0,6	22.025	1,1
Økning andre omløpsmidler			948	0	112	0
Reduksjon kortsiktig gjeld					23.509	1,1
Økning kasse m.v.	85.289	3,2				
	2.668.051	100,0	2.440.059	100,0	2.050.660	100,0

Tabell 6.1: Finansieringsanalyse for Bergen kommune presentert på "Bergenskurset".

Et synspunkt som nå kommer fra kursdeltakerne, er at de ønsker å se brutto investeringsutgifter og -inntekter og ikke netto investeringsutgifter. I finansieringsanalysen er dessuten noen mindre poster slått sammen. Dette fører til en viss forvirring hos enkelte av deltakerne når det gjelder måten å utarbeide finansieringsanalysen på, fordi dette er et brudd på systematikken i utarbeidelsen av finansieringsanalysen. Som en følge av dette, blir det en lang diskusjon om selve utarbeidingsmåten.

Det blir videre en diskusjon om innholdet i kommunens regnskap på dette seminaret. Allerede på ett av gruppemøtene ble det stilt spørsmål om hva kommunens fordringer består av, fordi kommunens utestående fordringer virket overraskende store på flere av deltakerne. Jeg ble bedt om å undersøke dette til neste seminar og slo derfor opp i regnskapet for å finne en nærmere spesifisering av kommunens utestående fordringer. Denne oversikten presenterer jeg nå sammen med gjennomgangen av finansieringsanalysen. Dette fører til en diskusjon blant kursdeltakerne om kommunens inkassorutiner. På dette seminaret bruker vi bortimot tre timer på å gjennomgå og diskutere regnskapet, først og fremst finansieringsanalysen, for Bergen kommune.

Med utgangspunkt i diskusjonen av finansieringsanalysen for Bergen kommune på dette seminaret, endres analysen før den presenteres i årsrapporten for 1984 slik at den følger ovennevnte systematikk for utarbeidelse av finansieringsanalyser. Brutto investeringsutgifter og -inntekter vises dessuten i stedet for netto investeringsutgifter. Forøvrig brukes samme finansieringsanalyse i årsrapporten som den som ble brukt på "Bergenskurset". Dermed kan kursdeltakerne kjenne igjen og eventuelt kontrollere finansieringsanalysen når de seinere får se den i årsrapporten.

"Bergenskurset" fører til at jeg får en første kontakt med toppledelsen i Bergen kommune. Det skal seinere vise seg at denne kontakten blir av svært stor betydning for gjennomføringen av arbeidet med denne avhandlingen, spesielt de intervjuundene som jeg gjennomfører. "Bergenskurset" kan også betraktes som en del av en prosess hvor vi forsøker å utdanne aktører i kommunen til å forstå innholdet i en ny form for kommunal årsrapportering som bl.a. består av en finansieringsanalyse.

6.2 Årsrapportens struktur

Hvordan er strukturen på den første årsrapporten for Bergen kommune? I dette avsnittet finnes en kort omtale av årsrapportens struktur, dvs. årsrapportens innhold og utforming. I vedlegg 1 vises de regnskapsmodellene (hovedtabellene) som presenteres i årsrapporten. De lesere som ønsker en nærmere omtale av avdelingsavsnittet, vises til Høgheim (1987). Forøvrig viser jeg interesserte lesere til selve årsrapporten.

6.2.1 Generelt om årsrapporten

Bergen kommunes årsrapport for 1984 består både av årsregnskap og årsberetning. Dokumentet er på ca. 70 sider, hvorav ca. 30 sider utgjør et bilag med en detaljert oversikt over utviklingen i faste priser i drift og investeringer de siste fem år. Selve årsrapporten er dermed på ca. 40 sider, og består av fem hovedavsnitt; rådmannens kommentar, tema, lønn og personale, regnskapsmodeller (hovedtabeller) og avdelingsavsnitt. Dette betyr at regnskapsmodellene utgjør årsregnskapsdelen i årsrapporten. Avdelingsavsnittet, utfyllt med rådmannens kommentar, tema, og lønn og personale, kan betraktes som årsberetningsdelen i rapporten.

Årsrapporten er oppbygd på en slik måte at man først får et helhetsbilde av kommunen, først og fremst i rådmannens kommentar og regnskapsmodellene. Deretter finnes en nærmere omtale av hver av kommunalavdelingene i avdelingsavsnittet. De lesere av årsrapporten som ønsker en mer detaljert oversikt enn dette, finner en slik oversikt i bilaget.

I det første avsnittet gir rådmannen sine kommentarer til det året som er gått. I temaet er det meningen at kommunen skal ta opp et spesielt tema hvert år. I årsrapporten for 1984 er Bergen kommunes nye organisasjonsstruktur, som strukturen på årsrapporten følger, beskrevet. Det tredje avsnittet inneholder opplysninger om utviklingen over tid i antall stillinger og lønnsutgifter. I det fjerde avsnittet omtales kommunens finansielle utvikling og stilling ved hjelp av tre regnskapsmodeller og nærmere forklaringer til enkelte av tallene i et sett av noter (se avsnitt 6.2.2 nedenfor). I det femte avsnittet omtales sentraladministrasjonen og kommunalavdelingene med henblikk på regnskapet for 1984 med kommentarer til store budsjettavvik, viktige hendelser i løpet av året, nyinvesteringer og eventuelle produksjonsmål (f.eks. kostnader for ulike tjenester og antall tjenester produsert). For at potensielle lesere skal få lyst til å lese i årsrapporten, er rapporten trykt på papir av god kvalitet og inneholder flere bilder. Det er dessuten brukt farger for å fremheve tabellene i rapporten, inkludert regnskapsmodellene.

6.2.2 Regnskapsmodeller

I årsrapportens fjerde avsnitt finnes tre regnskapsmodeller, hovedoversikt, balanse og finansieringsanalyse, som gir et helhetsbilde av kommunens finansielle utvikling og stilling (se vedlegg 1).

Hovedoversikten viser utgifter og inntekter for kommunen slik at det kommunale over- eller underskuddet kan beregnes. Hovedoversikten følger årsrapportens inndeling ved bl.a. å vise inntekter og utgifter for de enkelte ansvarsområder (kommunalavdelinger). Balansen viser kommunens finansielle stilling pr. 31. desember de fire siste årene og er inndelt i omløpsmidler, anleggsmidler, gjeld og egenkapital. Siden bare en beskjedent del

av kommunens investeringer i anleggsmidler aktiveres i balansen (jf. kap. 5), gir den bokførte egenkapital dårlig uttrykk for kommunens økonomiske stilling. De bokførte beløp for omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld gir imidlertid et relativt bra underlag for å bedømme kommunens likvide stilling. Finansieringsanalysen viser årsakene til endringer i den finansielle stillingen, og er inndelt i to deler; tilgang på og bruk av finansielle midler. Finansieringsanalysen viser dessuten hvor mange prosent de ulike inntekts- og utgiftsarter utgjør av henholdsvis total tilgang på og bruk av finansielle midler (prosentmodellen). I tillegg til de tre regnskapsmodellene, finnes det et sett av noter som gir nærmere forklaringer på enkelte av tallene i regnskapsmodellene (se vedlegg 1).

6.3 Reaksjoner på årsrapporten

Hvordan blir den nye årsrapporten mottatt av respondentene? Finner de interessant informasjon i årsrapporten? Bruker de rapporten? Hva bruker de eventuelt rapporten til? Hva er m.a.o. respondentenes reaksjoner på årsrapporten?

For å få svar på disse spørsmålene, gjennomfører jeg min første intervjurunde i perioden oktober-november 1985 om årsrapporten for 1984, dvs. én til to måneder etter at årsrapporten er utarbeidet. Jeg intervjuer 7 politikere og 12 tjenestemenn etter først å ha gjennomført 2 prøveintervju for å prøve ut min intervjuguide. Intervjuene varierer fra 35 minutter til 2 timer og 10 minutter, med et gjennomsnitt på 1 time og 5 minutter. For å undersøke om respondentene bruker årsrapporten mer når de har hatt den tilgjengelig over en lengre periode, stiller jeg også noen spørsmål om bruk av årsrapporten i andre intervjurunde som foregår i perioden februar-mars 1986. Først redegjøres det for respondentenes synspunkter på årsrapporten. Deretter omtales bruken av rapporten.

6.3.1 Synspunkter på årsrapporten

Alle respondentene har, i større eller mindre grad, lest i årsrapporten. Det er imidlertid vanskelig for respondentene å anslå hvor lang tid de har brukt på å lese i rapporten. Noen respondenter har kun tatt frem årsrapporten en gang foreløpig, andre har lest flere ganger i rapporten, mens noen sentrale tjenestemenn også har lest ulike versjoner av manuskript til årsrapporten. Tidsangivelsene varierer fra en politiker som har brukt liten tid på å lese i årsrapporten til en sentral tjenestemann som anslår at han har brukt om lag 10 timer medregnet lesning av manuskript til årsrapporten.

Årsrapporten blir godt mottatt

Årsrapporten blir godt mottatt av samtlige respondenter.

"Jeg ble glad og overrasket, dvs. jeg hadde en viss aning fra Uppsala-modellen. Det gledelige er at årsrapporten er oversiktlig slik at også andre enn folk som har det som fag, kan hente data her." (Kommunaldirektør)

"Årsrapporten er mye mer konsentrert enn årsregnskap og årsberetning," sier en sentral tjenestemann. "Årsrapporten er bedre enn de tradisjonelle dokumentene (dvs. standardrapporten og årsberetningen), fordi den på en lettfattelig måte gir oversikt over kommunens virksomhet," sier en kommunaldirektør. "Koplingen av årsberetning og årsregnskap i samme dokument er verdifullt," sier en annen kommunaldirektør. Denne kommunaldirektøren sier videre at "årsrapporten inneholder bearbejdet informasjon. Man slipper dermed å lete så mye for å finne tall og oversikter." Det er flere respondenter som fremhever at årsrapporten er oversiktlig, har et overkommelig omfang, en fin layout og inneholder bilder som gjør det lettere å lese i den. Det fremheves også av respondentene at årsrapporten kan gi informasjon til innbyggerne i tillegg til politikere og ansatte i kommunen.

Årsrapporten foretrekkes

Hele 17 av respondentene foretrekker årsrapporten fremfor de to tradisjonelle dokumentene.

"Jeg er full av beundring. Årsrapporten er knapp og konsis. Den er lettere tilgjengelig (enn de tradisjonelle dokumentene). Den summerer opp opplysningene og gir derfor mer informasjon." (Politiker)

En annen politiker sier at årsrapporten er en forenkling av de tradisjonelle dokumentene, og fortsetter: "Jeg ble glad og fikk lyst til å lese i årsrapporten." En kommunaldirektør uttaler seg på en tilsvarende positiv måte:

"Årsrapporten er lest. Den har gitt meg informasjon. Jeg har ikke bare lest årsrapporten for dette intervjuet. Jeg mister ikke motet med årsrapporten, men kan komme igjennom den på en fornuftig måte. De tradisjonelle dokumentene blir ikke lest." (Kommunaldirektør)

En annen kommunaldirektør sier at det er "tall som er vanskelig å finne i (det standardiserte kommune-)regnskapet. Årsrapporten gjør det lettere, raskere og mer lystbetont å oppdatere bilde av kommunen." Han sier også at oversiktene i årsrapporten ser ting i sammenheng, og at man dermed kan stille spørsmål med utgangspunkt i årsrapporten. Han henviser til "Bergenskurset" hvor det ble stilt spørsmål om kommunens utestående fordringer.

Det er kun to politikere (R10 og R15; i fortsettelsen brukes Ri for å angi respondent nr. i) som ikke fremhever årsrapporten

fremfor det standardiserte kommuneregnskapet og årsberetningen (de tradisjonelle dokumentene). Årsaken til dette er at de ønsker mer utfyllende informasjon enn det som finnes i årsrapporten.

Årsrapporten kan likevel gjøres bedre

Respondentene trekker også frem mangler ved årsrapporten. Den viktigste mangelen ved rapporten er at den i liten grad inneholder måltall for produksjonen, f.eks. kostnader for produksjon av ulike tjenester og antall tjenester produsert. Dette påpekes av flere respondenter, men de sier samtidig at måltall for produksjonen er et generelt savn i kommunesektoren.

Årsrapportens helhetsfokusering fremheves

Årsrapportens helhetsfokusering kommer til uttrykk i rådmannens kommentar og regnskapsmodellene (balanse, finansieringsanalyse og hovedoversikt). Et flertall av respondentene (4 politikere og 10 tjenestemenn) synes at det er denne helhetsfokuseringen, først og fremst i form av regnskapsmodellene, som er mest interessant i årsrapporten. Dette har sammenheng med at det tidligere ikke har vært en like lett tilgjengelig oversikt over kommunens finansielle utvikling og stilling.

I metodekapitlet (kapittel 3) ble det påpekt at jeg i arbeidet med avhandlingen fokuserer på den finansielle delen (regnskapsmodellene) i årsrapporten. Jeg skal derfor gi en nærmere oversikt over respondentenes reaksjoner på regnskapsmodellene i årsrapporten. Det er imidlertid ikke alle respondenter som vil svare på spørsmålene om de tre regnskapsmodellene inneholder interessant informasjon. Dette fører til at summen av antall respondenter som synes det er interessant informasjon i henholdsvis balansen, finansieringsanalysen og hovedoversikten er mindre enn totalt antall respondenter.

Balanse

Flertallet av respondentene, 5 politikere og 9 tjenestemenn, synes balansen inneholder interessant informasjon. I tabell 6.2 finnes respondentenes begrunnelser for dette.

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Likviditet	1	5	6
Egenkapital	2	2	4

Tabell 6.2: Begrunnelse for interessant informasjon i balansen.

Det er seks respondenter som synes at balansen inneholder interessant informasjon om kommunens likviditet. Av disse respondentene er det tre tjenestemenn som også påpeker svakheten ved egenkapitalen i balansen.

Det er videre en kommunaldirektør som ikke vil svare på spørsmål om balansen, fordi "anleggsmidlene er helt klart en voldsom svakhet ved balansen." Balansen gir et skeivt bilde av kommunens totale økonomiske situasjon. Han ønsker derfor en fotnote til balansen som sier at "balansen må tas med alle forbehold." Han medgir likevel at det er enkelte opplysninger, slik som omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld, som er interessante.

I tabell 6.2 fremgår det at fire respondenter synes at balansen inneholder interessant informasjon om kommunens egenkapital. To av disse respondentene (R6 og R11) sier riktig nok også at balansen inneholder interessant informasjon om kommunens likviditet. Det virker imidlertid som om respondentene i denne gruppa nærmest refererer til de enkelte radene i balansen uten noen nærmere begrunnelse. Det forhold at de fremhever at balansen inneholder interessant informasjon om egenkapitalen tyder på dette, fordi egenkapitalen sier svært lite pga. de spesielle reglene for behandling av anleggsmidler (se kap. 5). Jeg får derfor inntrykk av at respondentene i denne gruppa har større problemer med å få tak i innholdet i balansen enn de respondentene som kun fremhever likviditetsopplysninger og eventuelt påpeker svakheten ved egenkapitalen. Av denne grunn grupperes ikke R6 og R11 sammen med de respondentene i tabell 6.2 som fremhever likviditetsopplysninger, og som synes å forstå mer av hvilken informasjon balansen inneholder.

Det er videre fire respondenter (2 politikere og 2 tjenestemenn) som sier at balansen inneholder interessant informasjon, men vil ikke begrunne hvorfor de synes dette.

En kommunaldirektør sier at "balansen har ikke gitt meg så mye." Han har ikke hatt behov for informasjon fra balansen tidligere, men mener at "det er riktig å ha disse tingene med."

Han understreker at dette er en ny måte å gi informasjon på, og at det derfor er behov for opplæring. Tre respondenter vil ikke uttale seg om balansen, fordi de i liten grad har sett på den.

Finansieringsanalyse

Hele 16 respondenter (6 politikere og 10 tjenestemenn) synes finansieringsanalysen inneholder interessant informasjon, fordi den viser tilgang på og/eller bruk av finansielle midler og/eller trekker frem enkelte av postene i finansieringsanalysen som eksempler på interessant informasjon. Disse postene gir nettopp uttrykk for tilgang på eller bruk av finansielle midler.

Det er tilgang på finansielle midler som respondentene synes er mest interessant i finansieringsanalysen. Dette kommer til uttrykk både ved at enkelte av respondentene fremhever at det er tilgang på midler som er spesielt interessant og ved de eksempler på interessant informasjon som trekkes frem (se tabell 6.3).

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Tilgang på midler:			
Skatter	4	8	12
Statlige overføringer	5	4	9
Lån	2	5	7
Andre overføringer		2	2
Bruk av midler:			
Renteutgifter	2	2	4
Avdrag	1	1	2
Investeringsutgifter		2	2
Andre overføringer		2	2
Økning kasse m.v.	1	2	3
Driftsutgifter		1	1

Tabell 6.3: Opplysninger i finansieringsanalysen som respondentene fremhever.

Skatteinntekter, statlige overføringer og opptak av kortsiktig og langsiktig gjeld (lån) er de opplysninger som flest respondenter synes er mest interessante i finansieringsanalysen. Flere respondenter påpeker skattenes avtakende betydning for finansiering av kommunens virksomhet. Statlige overføringer er spesielt interessant i forbindelse med overgang til nytt inntektssystem for kommunene med rammetilskudd i stedet for mange mindre tilskudd. Stortinget har vedtatt en "Inntektsgaranti" i denne forbindelse som sier at kommunene ikke skal få mindre statstilskudd enn tidligere (se f.eks. KAD, 1986). En politiker sier at finansieringsanalysen kan brukes for å se hva de får i statlige overføringer og for å undersøke om de får det de skal ha. Kommunens låneproblematikk (nye lån, renteutgifter og avdrag på

lån) og utviklingen i investeringene fremheves også av flere respondenter. En sentral tjenestemann sier at finansieringsanalysen gir en del informasjon om disse forholdene. Han påpeker at kommunen har lånt til likviditet ved at nye eksterne lån var 319 millioner kroner mens investeringsutgiftene kun var 240 millioner kroner i 1984. Han synes imidlertid at det er "litt vanskelig å ta ut budskapet" fra finansieringsanalysen. Summering av skatteinntekter og lån skaper litt forvirring. Han ønsker derfor enkelte delsummeringer i finansieringsanalysen for lettere å få oversikt over utviklingen og foreslår at drift og investeringer summeres hver for seg. En kommunaldirektør synes at finansieringsanalysen gir "et relativt godt bilde av kommunens finansiering av virksomheten de siste årene." Han sier videre at man med utgangspunkt i finansieringsanalysen kan stille spørsmål ved disposisjoner som foretas. "Jeg visste ikke at kommunen låner ut penger. Jeg visste ikke tyngden av de ulike finansieringskildene og hva pengene går til. Det er mye jeg ikke vet om dette." En annen tjenestemann sier følgende:

"Vi synes finansieringsanalysen er mest interessant. Den brukes på våre faglige møter. Mange revisorer arbeider med deler av kommunen. Finansieringsanalysen gir et helhetsbilde av kommunen som er nyttig for oss i vårt arbeid. Finansieringsanalysen er meget god og det er riktig at den er presentert her. Den gir en grei oversikt over tilgang på og bruk av midler." (Sentral tjenestemann)

Seks respondenter (1 politiker og 5 tjenestemenn) ønsker kommentarer til finansieringsanalysen for å gjøre innholdet lettere tilgjengelig. En av disse respondentene (sentral tjenestemann) ønsker at det gis råd om den finansielle styringen i tilknytning til finansieringsanalysen. To sentrale tjenestemenn sier at finansieringsanalysen kan brukes i styringsmessig sammenheng. "Jeg har allerede brukt den i visse sammenhenger i forbindelse med likviditetsoversikter," sier en av dem. En kommunaldirektør mener det er behov for oppfølging av "Bergenskurset" når det gjelder regnskapsanalyse.

En annen kommunaldirektør sier at dette er en "ny og ukjent måte" å gi informasjon på. Det er derfor behov for en opplærings- eller tilvenningsfase. "Finansieringsanalysen danner en bakgrunn eller oppbacking for det du gjør, uten at du kan si at dette kan du bruke slik og slik." Det er videre to andre respondenter som ikke vil svare på spørsmål om finansieringsanalysen inneholder interessant informasjon.

Det er åtte respondenter (3 politikere og 5 tjenestemenn) som ikke vil svare på spørsmål om hvordan de bedømmer kommunens finansielle utvikling. Enkelte av disse respondentene begrunner dette med at de mer har sett på den nye måten å presentere regnskapsinformasjon på enn de har vurdert innholdet i årsrapporten. De øvrige elleve respondentene sier at kommunens finansielle utvikling har vært vanskelig med økning i kommunens gjeld. Flere av dem viser også til skattenes avtakende betydning.

Hovedoversikt

Det er 16 respondenter (5 politikere og 11 tjenestemenn) som synes hovedoversikten inneholder interessant informasjon, fordi den viser fordelingen av ressurser på kommunalavdelingene. "Jeg har bruk for hovedoversikten stadig vekk, fordi den viser våre respektive kommunalavdelinger i forhold til hverandre," sier en politiker. Flere respondenter understreker at det er utviklingen av ressurser fordelt på kommunalavdelingene som er interessant, og enkelte av dem vil gjerne se utviklingen over en lengre periode enn to år. "Figurer vil være en fordel når det er flere enn to år," sier en kommunaldirektør. Det er kun tre av disse respondentene som også fremhever det kommunale regnskapsresultatet. En kommunaldirektør synes også informasjon om bruk av tidligere avsatte midler og nye avsatte midler er interessant å se.

En sentral tjenestemann synes ikke hovedoversikten inneholder interessant informasjon, fordi "omfanget av virksomheten i kroner er ikke særlig interessant." Dessuten ønsker han en annen oppdeling av kommunens virksomhet på kommunalavdelingene. "Samferdsel er ikke et homogent programområde." Fordelingen av ressurser på kommunalavdelingene "forteller derfor ingenting." Han mener imidlertid at hovedoversikten bør være med i årsrapporten, men "den tradisjonelle modellen med formålskapitler gir kanskje vel så god informasjon." To politikere svarer ikke på spørsmål om hovedoversikten.

Tidligere ukjente opplysninger i årsrapporten

Det er 14 respondenter (4 politikere og 10 tjenestemenn) som sier at årsrapporten inneholder tidligere ukjente opplysninger. Det er tidligere ukjente opplysninger for halvparten av disse respondentene (4 politikere og 3 tjenestemenn) i avdelingsavsnittet. "Det er første gang jeg ser at man har strevd etter å presentere produksjonsmål," sier en sentral tjenestemann. Med produksjonsmål mener han f.eks. antall tjenester som er produsert. Flere av respondentene fant ukjente opplysninger om andre kommunalavdelinger. Det er videre tre kommunaldirektører som sier at årsrapporten inneholder tidligere ukjente opplysninger for dem, uten at de kan gi eksempler på slike opplysninger. "I sum er det en del ny informasjon, men det ville være rart om en direktør fikk vite noe revolusjonerende nytt," sier en av dem.

Finansieringsanalysen er en ny analyse for kommunen som viser tilgang på og bruk av finansielle midler. Det er derfor fire tjenestemenn som sier at finansieringsanalysen er ny for dem. Balansen har tidligere ikke vært gruppert i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld, langsiktig gjeld og egenkapital. En av disse fire tjenestemennene fremhever derfor også at balansen er ny for han:

"Det er mest nytt i finansieringsanalysen og balansen. De gir litt bedre

innsikt, men er fortsatt problematiske for meg. Man har ikke fått frem de sentrale problemstillingene enda." (Sentral tjenestemann)

Av disse fire tjenestemennene er det to sentrale tjenestemenn som arbeider med kommunens finansiering som finner tidligere ukjente opplysninger i finansieringsanalysen. Dette tyder på at det også er tidligere ukjente opplysninger for de øvrige respondentene i finansieringsanalysen. Det forhold at mange av dem ikke har studert regnskapsmodellene særlig grundig, kan være en årsak til at de ikke eksplisitt påpeker at det er ukjente opplysninger i denne delen av årsrapporten.

6.3.2 Bruk av årsrapporten

Har respondentene brukt kommunens nye årsrapport? Eller har de foreløpig kun lest i årsrapporten og, i større eller mindre grad, tilegnet seg informasjon fra rapporten? I det følgende finnes en omtale av respondentenes personlige bruk av årsrapporten. Omtalen baserer seg på intervjusvar i første og andre intervjurunde. Dette betyr at antall respondenter er henholdsvis 19 (7 politikere og 12 tjenestemenn) og 20 (8 politikere og 12 tjenestemenn) i de to intervjurundene (se kap. 3, tabell 3.1). Etter omtalen av respondentenes personlige bruk av årsrapporten, finnes en omtale av organisatorisk bruk av rapporten. Det må imidlertid understrekes at det ofte er en svært nær sammenheng mellom individuell og organisatorisk bruk, fordi organisasjonen handler ved at de individuelle aktørene i organisasjonen handler.

Personlig bruk av årsrapporten

Antall respondenter som har brukt årsrapporten har økt med den tiden som respondentene har hatt årsrapporten tilgjengelig (se tabell 6.4). Tabellen viser hvor mange ulike respondenter som har brukt årsrapporten for første gang før henholdsvis første og andre intervjurunde, samt summen av antall ulike respondenter som har brukt årsrapporten. I parentes angis hvor mange av de respondentene som brukte årsrapporten før første intervjurunde som også har brukt årsrapporten i perioden etter første, men før andre, intervjurunde.

	1. intervjurunde	2. intervjurunde	Sum
Politikere	2	5 (1)	7
Tjenestemenn	3	5 (3)	8
Sum	5	10 (4)	15

Tabell 6.4: Antall respondenter som har brukt årsrapporten.

I tabellen ser vi at kun fem respondenter har brukt årsrapporten før første intervjurunde, dvs. i løpet av de én til to månedene som er gått siden årsrapporten var utarbeidet. Det er imidlertid hele 14 respondenter som har brukt årsrapporten i løpet av de følgende 3-5 månedene, dvs. i perioden mellom første og andre intervjurunde. Av disse brukte 4 av respondentene også årsrapporten før første intervjurunde. Totalt er det 15 respondenter, 7 politikere og 8 tjenestemenn, som har brukt årsrapporten for 1984 en eller flere ganger.

I tabell 6.5 vises det hva respondentene har brukt årsrapporten til. Tabellen forklares analogt til tabell 6.4. Summen av antall respondenter i tabell 6.5 overstiger summen av antall ulike respondenter som har brukt årsrapporten (tabell 6.4), fordi enkelte av respondentene har brukt årsrapporten på flere måter.

	1. intervjurunde			2. intervjurunde			SUM		
	P	T	Sum	P	T	Sum	P	T	Sum
Foredrag	2		2	3 (1)	2	5 (1)	5	2	7
Budsjettarbeid	1	1	2	3	1	4	4	2	6
Oppslagsverk				2	2	4	2	2	4
Øvr. bruksområder		2	2		4 (2)	4 (2)		6	6

P - politikere, T - tjenestemenn

Tabell 6.5: Bruksområder for årsrapporten.

I tabellen går det frem at det er flest respondenter som har brukt årsrapporten ved foredrag og i budsjettarbeidet. Deretter følger bruk av årsrapporten som oppslagsverk. Kategorien "Øvrige bruksområder" er sammensatt av ulike bruksområder som omtales nærmere nedenfor.

Respondentene ser de ulike delene i årsrapporten i sammenheng. Regnskapsmodellene gir f.eks. en total oversikt over kommunen, mens avdelingsavsnittet gir en nærmere oversikt over de enkelte kommunalavdelingene. Årsrapporten sees derfor som ett dokument, noe som fører til at respondentene til dels har vansker med å skille mellom bruk av regnskapsmodellene og bruk av andre deler i årsrapporten. Dette forholdet gjør at jeg omtaler respondentenes bruk av årsrapporten generelt. I den utstrekning respondentene fremhever ulike deler av årsrapporten, omtales selvfølgelig dette.

Foredrag

Respondentene, både politikerne og tjenestemennene, holder ofte foredrag og møter ulike grupper av personer. Ettersom de henter informasjon fra ulike kilder i slike sammenhenger, er det ofte vanskelig for dem å huske hvilke opplysninger de har hentet i årsrapporten. Noen eksempler på bruk av årsrapporten kommer likevel frem.

To politikere fra samme parti har brukt årsrapporten flere ganger ved foredrag i partiforsamlinger og partilag (R6 og R8). Det er først og fremst avdelingsavsnittet, spesielt egen avdeling (R6), som har blitt brukt på denne måten. R6 sier at kommunen driver en omfattende virksomhet. Han har derfor spesielt trukket frem "hvilke oppgaver vi (kommunen) har utført og hva som er kommunens oppgaver."

To politikere (R8 og R15) brukte årsrapporten i forbindelse med et møte med idrettens representanter. De så i årsrapporten for å finne ut antall besøkende i kommunale idrettsanlegg for å skaffe seg argument i diskusjonen med nevnte representanter. En annen politiker (R19) har brukt årsrapporten i forbindelse med foredrag for å vise at det skjer noe i kommunen. Han fortsetter:

"Jeg har brukt årsrapporten veldig mye i foredrag. Årsrapporten omtaler prosjekter som er under arbeid. Jeg får på den måten stikkord, f.eks. vannverk (for bruk i foredrag). Stikkord går klart frem i årsrapporten. Jeg bruker de." (Politiker)

To tjenestemenn har også brukt årsrapporten ved foredrag. "Vi driver alle med foredrag og annen informasjonsvirksomhet i ulike grupper, politiske foreninger osv. Jeg har prøvd å trekke ut hovedtall fra regnskapsmodellene i foredrag for å øke innsikten i eller forståelsen for kommunens virksomhet," sier en av dem (R16). Den andre tjenestemannen (R3) har brukt årsrapporten, inkludert regnskapsmodellene, ved foredrag for politiske grupperinger og andre grupper i kommunen.

Budsjettarbeid

Samtlige kommunalråder fra ett av partiene som har flere kommunalråder, brukte årsrapporten i budsjettarbeidet. "Det er lettere å gå løs på 1986-budsjettet når vi har årsrapporten for 1984," sier en av dem (R6). Han har brukt hovedoversikten, avsnittene om de enkelte kommunalavdelinger og bilaget for å finne ut hvor den største ressursinnsatsen bør settes inn. Han har først og fremst brukt tallene for å skaffe seg en grov oppfatning om situasjonen, til tross for at han tidligere i intervjuet har sagt at han foretrekker ord fremfor tall. Denne politikeren har også sett på utviklingen i skatter og andre inntekter i finansieringsanalysen. Utviklingen i statlige overføringer er spesielt interessant i forbindelse med overgang til nytt inntektsystem for kommunene. "Her vil det komme til å oppstå

konflikter med staten, og da gjelder det å ha gode argumenter for sitt syn." Han har brukt årsrapporten, inkludert regnskapsmodellene, både for egen orientering og for å orientere kollegene i partigruppa. Det standardiserte kommuneregnskapet kunne ikke brukes i partigruppa. Det ble derfor aldri brukt her. "Som gruppeleder kan jeg bruke årsrapporten når ulike sektorinteresser skal balanseres."

En av de andre kommunalrådene (R10) fra samme parti, brukte årsrapporten først og fremst for å skaffe seg generell informasjon for budsjettarbeidet. Han fortsetter: "Vi var tre-fire personer sammen og hadde årsrapporten med oss. Det var helst (R8) som brukte årsrapporten." Sistnevnte politiker brukte regnskapsmodellene, notene og vedlegget for å skaffe seg en hurtig oversikt i budsjettarbeidet. Han har bl.a. sett på overføringene i notene for å se "hva som har skjedd med hensyn til utviklingen og om du kan lure deg til noe." Han har m.a.o. vurdert utviklingen i overføringene til kommunen for å se om det er mulig å få økte overføringer til kommunen. Han har videre sett på skatteinngangen og utviklingen i renteutgiftene i finansieringsanalysen. Denne politikeren har også, sammen med sine partikolleger, sett nærmere på hvordan utviklingen har vært på de områdene som de prioriterer. Avdelingsavsnittet ble spesielt brukt her. I budsjettarbeidet var det diskusjon om hva de bruker i vedlikeholdsutgifter. Mange anleggsmidler er kun aktivert med én krone og de snakket om 2% vedlikehold av takserte verdier. De manglet imidlertid takserte verdier, noe som førte til "luftige" diskusjoner.

En politiker (R5) fra et annet parti brukte også årsrapporten for å skaffe seg generell informasjon i budsjettarbeidet: "Generelt materiale er veldig nyttig for å få sammenheng i det, selv om ikke konkrete saker løses." En tjenestemann (R4) har også brukt årsrapporten for å skaffe seg generell informasjon. "Jeg har hatt årsrapporten med meg når vi har diskutert budsjetter og i stabsmøter av mer generell karakter." Han understreker imidlertid at han også har mange andre dokumenter med seg på møter, og at årsrapporten derfor kun er én av flere informasjonskilder.

En kommunaldirektør (R16) brukte regnskapsmodellene, hovedsakelig hovedoversikten, i budsjettarbeidet. Relative tall for kommunalavdelingene, beregnet med utgangspunkt i hovedoversiktene for 1983 og 1984 i årsrapporten, ble brukt som innledning til diskusjon om budsjettet for hans avdeling i hovedutvalget (politisk organ).

Oppslagsverk

Fire respondenter har brukt årsrapporten som oppslagsverk i perioden mellom første og andre intervjurunde. "Jeg griper ofte til årsrapporten. Så lenge jeg er politiker på høyt nivå, slipper ikke kommunen tankene mine. Da er det veldig nyttig å ha et slikt underlag," sier en politiker (R21). Han fortsetter: "Jeg har brukt bilaget (for egen avdeling) i forbindelse med diskusjoner

om bystyresaker og i kommunalpolitisk arbeid." En tjenestemann (R1) sammenlignet sin kommunalavdeling med Kommunalavdeling helse og sosiale tjenester. Dessuten har han sett i finansieringsanalysen for å finne ut hvor stor andel av kommunens inntekter som var skatteinntekter. Han har m.a.o. brukt hovedoversikten og finansieringsanalysen som oppslagsverk.

To andre respondenter (R13 og R19) har også brukt årsrapporten som oppslagsverk uten at de husker hva de konkret så etter. Som R13 sier: "Jeg vet at jeg har bladd i den, men kan ikke huske i hvilken sammenheng."

Øvrige bruksområder

Kommunens revisjonssjef har brukt årsrapporten, hovedsakelig den generelle delen med regnskapsmodellene, i sitt arbeid med å kontrollere kommunens regnskap. Han har også brukt årsrapporten på et fagmøte med medarbeiderne. Årsrapporten ble dessuten delt ut til medlemmene i Regnskaps- og desisjonsutvalget. Medlemmene i utvalget "ble glad" for rapporten og tok den med seg, noe de ikke alltid gjør med andre dokument.

En annen sentral tjenestemann (R3) har brukt finansieringsanalysen ved utarbeiding av likviditetsoversikter. Han har dessuten brukt årsrapporten i ulike sammenhenger i kommunen, bl.a. i undervisningssammenheng, og har gitt den til venner for å få synspunkter på den.

Fire kommunaldirektører har brukt årsrapporten på annen måte enn den bruken som er omtalt ovenfor. To av dem (R13 og R16) har sett på oppbyggingen av årsrapporten, fordi kommunalavdelingene nå skal utarbeide egne årsberetninger. En av disse to (R13) sier videre at han gikk igjennom årsrapporten da den kom. Den tredje kommunaldirektøren (R11) "har kikket i den" og har diskutert den uformelt i sin avdeling. Den fjerde kommunaldirektøren (R17) synes "det var interessant å se i bilaget, selv om mange mener at bilaget bør ut av årsrapporten." Han fortsetter:

"Det har vært interessant å se utviklingen for vår virksomhet. Vi har blitt kritisert for at vi har brukt for mye penger. Det er veldig greit å kunne slå opp her i bilaget for å se de faktiske forhold justert for prisstigningen."
(Kommunaldirektør)

Annen bruk av årsrapporten

I tillegg til respondentenes personlige bruk av årsrapporten for 1984, har rapporten også blitt brukt på organisatorisk nivå. Sistnevnte bruk omtales i det følgende.

Beslutningsprosesser

Den foreløpige utgaven av årsrapporten, som foreligger 10. juli 1985, sendes til formannskapet dagen etter. Dette dokumentet blir nå rådmannens offisielle regnskapsredegjørelse for bykasens regnskap for 1984. Rådmannen skriver bl.a. følgende:

"Regnskapsredegjørelsen er denne gangen utarbeidet etter et helt nytt opplegg. Nærmere orientering om dette er gitt på side 1 i dokumentet og en tillater seg å vise til denne. Det er forutsetningen at dokumentet i den form det nå foreligger skal dekke behovet ved behandlingen i formannskapet. Den endelige utgave som vil få en helt annen design, men hvor det tekstlige innholdet vil bli det samme, ventes å foreligge slik at det kan utsendes til de folkevalgte i forbindelse med bystyrets behandling av regnskapet. Redegjørelsen i sin endelige form vil også bli distribuert, foruten til kommunens forskjellige avdelinger og institusjoner, til andre som måtte være interessert."

Rådmannen anbefaler at formannskapet fatter følgende vedtak:

"Formannskapet tar rådmannens redegjørelse for bykasens regnskap for 1984 til etterretning. Redegjørelsen forelegges etter behandling i desisjonsutvalget for bystyret."

Formannskapet vedtar rådmannens innstilling i møte 21. august 1985, og bystyret godkjenner bykassens regnskap med årsrapporten i møte den 2. desember 1985. Dette betyr at årsrapporten nå har blitt et underlagsmateriale ved innvilgelse av anvarsfrihet i kommunen.

Økonomi- og finansavdelingen beslutter at den ikke lenger vil ha tilsendt kommunalavdelingenes regnskapsredegjørelser. Årsaken til dette er at den får nok informasjon om det som har skjedd i kommunalavdelingene i det tilbakelagte året gjennom avdelingenes bidrag til årsrapporten.

I rådmannens innstilling om årsbudsjettet for 1986, som er ett av flere dokument som legges til grunn for budsjettvedtaket, refereres det til årsrapporten i omtalen av den finansielle utvikling og stilling i kommunen. Vi har også sett foran i dette kapitlet at flere respondenter personlig har brukt årsrapporten i budsjettarbeidet. Årsrapporten er derfor blitt én av flere informasjonskilder i budsjettprosessen, selv om den foreløpig er av relativt liten betydning.

I forbindelse med opptak av et obligasjonslån på 65 millioner kroner, utarbeider Bergen kommune et låneprospekt. I dette låneprospektet brukes de tre regnskapsmodellene, dvs. hovedoversikten, balansen og finansieringsanalysen, samt notene, som finnes i årsrapporten. Dessuten suppleres det med noen flere opplysninger; budsjettet hovedoversikt og noen opplysninger om kommunens bedrifter som ikke inngår i bykassen og derfor heller ikke i årsrapporten. Det viser seg seinere at denne måten å utarbeide låneprospekt på, blir godt mottatt av kommunens bankforbindelse. En årsak til dette er høyst sannsynlig at dette låneprospektet ligner mer enn kommunens tidligere låneprospekt på prospekt som banken er vant til å få fra private bedrifter. Det nye låneprospektet er f.eks. et kort og oversiktlig dokument på kun tolv sider, mens et tidligere utarbeidet låneprospekt som jeg har sett, i likhet med det standardiserte kommuneregnskapet, er et svært omfattende dokument.

6.3.3 Eksterne reaksjoner på årsrapporten

For å innhente reaksjoner på Bergen kommunes nye årsrapport fra aktører som ikke tilhører Bergen kommune, intervjuer jeg seks eksterne aktører (se kap. 3, avsnitt 3.4). Samtlige av disse aktørene har en eller annen form for tilknytning til kommunesektoren, og omtales som eksterne respondenter.

I likhet med de interne repondentene, er de eksterne respondentene positive til Bergen kommunes nye årsrapport. Reaksjonene på årsrapporten faller imidlertid inn i to grupper avhengig av respondentenes tilknytning, eller manglende tilknytning, til Bergen kommune. I det følgende struktureres omtalen av respondentenes reaksjoner på årsrapporten i disse to gruppene.

Gruppe med tilknytning til Bergen kommune (gruppe 1)

Denne gruppa består av de tre respondentene som har en eller annen form for tilknytning til Bergen kommune. To av respondentene arbeider hos Fylkesmannen i Hordaland som bl.a. har som oppgave å føre legalitetskontroll med Bergen kommune. En viktig oppgave som Fylkesmannen har i denne sammenheng, er å vurdere og godkjenne kommunens budsjetter. Det forhold at Bergen kommune får tildelt ekstraordinære statstilskudd for 1985 og 1986 fører dessuten til at Fylkesmannen føler en forpliktelse til å følge Bergen kommunes finansielle utvikling ekstra nøye.

De to respondentene hos Fylkesmannen har følgelig en spesiell interesse av å følge med i Bergen kommunes finansielle utvikling. Begge disse to respondentene har også brukt årsrapporten for å skaffe seg en oversikt over utviklingen i Bergen

kommune. En av dem fremhever spesielt finansieringsanalysen som svært interessant, fordi den viser kommunens finansielle utvikling. Begge disse to respondentene tror også at de vil få nytte av årsrapporten når de seinere skal vurdere Bergen kommunes budsjetter, og i andre sammenhenger når de raskt har bruk for opplysninger om Bergen kommune.

Den tredje respondenten arbeider i en av nabokommunene til Bergen kommune. Dette er den kommunen som jeg tok kontakt med for å prøve vår modell for utarbeiding av finansieringsanalyser for kommuner (se avsnitt 6.1.1). Denne respondenten har derfor tilgang til en finansieringsanalyse for egen kommune etter samme modell som finansieringsanalysen for Bergen kommune (prosentmodellen). Det viser seg nå at han har sammenlignet prosenttall i de to finansieringsanalysene for å se den finansielle utviklingen for sin kommune i forhold til tilsvarende utvikling for Bergen kommune. Denne respondenten har dessuten brukt finansieringsanalysen for sin kommune som et hjelpemiddel i interne diskusjoner om aktuelle saker.

Gruppe uten tilknytning til Bergen kommune (gruppe 2)

Den andre gruppa består av de tre respondentene som ikke har noen tilknytning til Bergen kommune. En av dem arbeider riktig nok i Kommunaldepartementet, men Bergen kommune hører ikke med blant de kommunene som han har kontakt med i sitt arbeid.

Som allerede påpekt, er også disse respondentene positive til Bergen kommunes nye årsrapport. Denne interessen gjelder imidlertid utelukkende den nye presentasjonsmåten for regnskapsinformasjon, og ikke innholdet i årsrapporten. To av respondentene er svært positive til presentasjonsmåten og har allerede vist årsrapporten til andre aktører som et eksempel man kan følge. Den siste respondenten har ikke diskutert denne nye presentasjonsmåten med kolleger, men sier at han kommer til å gjøre dette.

Oppsummering

Bergen kommunes årsrapport representerer en ny måte å presentere regnskapsinformasjon på for norske kommuner. Samtlige av respondentene har derfor sett på denne nye presentasjonsmåten. I tillegg til interessen for presentasjonsmåten, er respondentene i gruppe 1 også til en viss grad interesserte i innholdet i årsrapporten. Årsaken til dette er at de har en eller annen form for tilknytning til Bergen kommune, noe som respondentene i gruppe 2 ikke har. Denne tilknytningen til Bergen kommune gjør også at gruppe 1, til forskjell fra gruppe 2, tror at den vil få nytte av seinere utgaver av Bergen kommunes årsrapport.

6.4 Oppsummering og fortsatt forskning

En oppsummering av de interne respondentenes reaksjoner på årsrapporten finnes i dette avsnittet. Med utgangspunkt i oppsummeringen, diskuteres en eventuell fortsettelse av forskningsprosessen.

Ny presentasjonsmåte vekker oppmerksomhet

Den nye presentasjonsmåten for regnskapsinformasjon i form av årsrapporten for 1984, tiltrekker seg respondentenes oppmerksomhet. Respondentene leser derfor i årsrapporten. Dette er en forutsetning for at de i neste omgang kan tilegne seg innholdet i årsrapporten, og eventuelt bruke opplysninger som finnes i rapporten. Foreløpig har imidlertid respondentene mer sett på den nye måten å presentere regnskapsinformasjon på, enn de har studert innholdet i årsrapporten. Samtlige respondenter gir uttrykk for at de er positive til årsrapporten, selv om to politikere (R10 og R15) foretrekker de tradisjonelle dokumentene (standardrapporten og årsberetningen).

Regnskapsmodellene er vanskelige å forstå

Respondentene er ikke vant til å bruke det standardiserte kommuneregnskapet (se kap. 5). Flere respondenter har også problemer med å forstå regnskapsmodellene i den nye årsrapporten. Dette kommer klart uttrykk i reaksjonene på balansen. Det er hele 17 respondenter som synes å ha vanskeligheter med å forstå denne regnskapsmodellen. Dette har sammenheng med at enkelte av dem ikke begrunner hvorfor de synes balansen inneholder interessant informasjon, og andre vil ikke uttale seg om balansen. Blant disse 17 respondentene finner vi også noen som sier at egenkapitalen i balansen inneholder interessant informasjon, til tross for at liten aktivering av anleggsmidler gir en lite meningsfylt bokført egenkapital i balansen.

I finansieringsanalysen er det tilgang på finansielle midler som er mest interessant. Dette har sammenheng med at tilgangen på midler vises best her, og respondentene ser mer på bruken av ressurser i omtalen av kommunalavdelingene i årsrapporten, dvs. der hvor bruken finner sted. Dessuten er det finansieringsdelen i hovedoversikten som er vanskeligst å forstå, fordi den er en blanding av interne og eksterne finansieringstransaksjoner. Respondentene har derfor tidligere hatt store problemer med å få en oversikt over kommunens totale tilgang på finansielle midler på en lettfattelig måte.

Det kommer frem ønsker om kommentarer til finansieringsanalysen for å gjøre innholdet i analysen lettere tilgjengelig. Det er dessuten åtte respondenter som ikke vil svare på spørsmål om hvordan de bedømmer kommunens finansielle utvikling. De elleve respondentene som svarer på dette spørsmålet, svarer i

veldig generelle termer slik som vanskelig finansiell utvikling. Det synes derfor som om respondentene også har litt problemer med å få tak i innholdet i finansieringsanalysen.

Hovedoversikten i årsrapporten er en bearbeidet versjon av hovedoversikten i det standardiserte kommuneregnskapet, og det er fordelingen av ressurser på kommunalavdelingene som er interessant informasjon for respondentene. Den viktigste bearbeidelsen av hovedoversikten er nettopp at fordelingen av ressurser på kommunalavdelingene vises, i stedet for den hovedkapittelinndeling som forskriften spesifiserer.

I kapittel 5 fremkom det at respondentene har problemer med å forstå innholdet i standardrapporten. Det ble derfor konkludert med at de har tilegnet seg informasjon fra standardrapporten under mottakerinnstilling (se også Olsen, 1987). Diskusjonen ovenfor viser at respondentene også har problemer med å forstå innholdet i regnskapsmodellene i årsrapporten. Dette indikerer at de også kun har tilegnet seg informasjon fra sistnevnte regnskapsmodeller under mottakerinnstilling.

Første bruk av årsrapporten

Til tross for at respondentene har problemer med å forstå regnskapsmodellene i årsrapporten, har de likevel i en viss utstrekning brukt årsrapporten. Antall respondenter som har brukt årsrapporten, har økt med den tiden som rapporten har vært tilgjengelig for bruk. Vi har også sett at årsrapporten har blitt brukt på ulike måter (se tabell 6.5), selv om bruken foreløpig er av et relativt lite omfang. Årsrapporten har blitt mest brukt i foredrag, som oppslagsverk og som generell informasjonskilde i budsjettarbeidet. Øvrig bruk har bl.a. vært i arbeidet med å utarbeide revisjonsberetningen til standardrapporten, i likviditetsarbeid og i kursvirksomhet. En interessant observasjon i denne sammenheng, er at årsrapporten har andre og flere bruksområder enn hva vi finner i diskusjonen om regnskapets basismålsettinger. Som påpekt tidligere i avhandlingen, er det først og fremst bruk av regnskapsinformasjon ved beslutningstaking og kontroll som diskuteres i målsettingslitteraturen.

Ytterligere forskning

Til tross for at respondentene, riktig nok i begrenset omfang, har brukt den nye årsrapporten, har de problemer med å forstå regnskapsmodellene i rapporten. Det er derfor behov for ytterligere forenkling av regnskapsmodellene, samt ytterligere opplæring av respondentene i å forstå disse modellene (se også Høgheim 1987). Dette er samme erfaring som Brorström (1982) gjorde i sin studie av hva politikerne i tre mindre svenske kommuner mente om kommunale regnskap for svenske kommuner.

Bohlin (1987) gjennomførte en studie av hva mindre aksjeeiere mente om Volvo's årsregnskap. Etter også å ha utarbeidet og

innhentet reaksjoner på en forenklet versjon av dette regnskapet (se Bohlin, 1987:89-108), er hans konklusjon følgende:

"Trots dessa förändringar erhöles endast marginella förbättringar av aktieägarnas förståelse av informationen. Det er därför viktig at gjennomføre studier som undersøker om det finns begrepp och modeller som på ett mer lättförståeligt sätt beskriver de ekonomiska händelserna för lekmän, än de som används vid dagens ekonomiska information. Dessa studier bör undersöka om redovisningens språk kan förändras och förenklas. Her krävs at omfattande experiment genomförs för at svar skall kunna ges på denna fråga. Detta kan göras genom att man presenterar olika oppställningar av rapporter (t ex för resultaträkningen) och studerar vilka slutsatser lekmän drar från de olika uppställningarna. Det gäller således att försöka finna mönster i hur lekmän tänker och vilka slutsatser de drar utifrån olika slags information." (Bohlin, 1987:156)

Denne konklusjonen baseres riktig nok på en studie av et annet regnskap i en annen kontekst enn hva som studeres i denne avhandlingen. Men likevel mener jeg at konklusjonen også er relevant for denne avhandlingen. Som det fremgår av dette kapitlet, har respondentene problemer med å forstå regnskapsmodellene i Bergen kommunes nye årsrapport. Det er derfor behov for å undersøke om det finnes andre begrep og regnskapsmodeller som er lettere å forstå. Dessuten har jeg foreløpig et relativt lite empirisk materiale å basere diskusjonen om årsrapportens funksjoner på. Begge disse forholdene - behov for ytterligere forenkling av regnskapsmodellene og mer empiri for å kunne diskutere årsrapportens funksjoner - gjør at jeg velger å fortsette å delta i årsrapportprosessen i Bergen kommune. Som en del av prosessen med å utarbeide regnskapsmodellene i neste utgave av årsrapporten, velger jeg å utarbeide noen alternative oppstillinger, samt å forsøke å utdanne respondentene slik at de forstår mer av innholdet i modellene.

Kapittel 7

Årsrapporten for 1985

Prosesen med å utarbeide Bergen kommunes andre årsrapport (årsrapporten for 1985), er en videreføring av den første årsrapportprosessen. Fører dette til at prosessen går raskere? Hvilke følger får det for årsrapportens innhold og utforming? Hvordan blir m.a.o. årsrapportens struktur? Hvordan reagerer respondentene på kommunens andre årsrapport? Hva synes de om årsrapporten? Bruker de rapporten? Hva bruker de eventuelt rapporten til? Disse spørsmålene diskuteres i dette kapitlet.

7.1 Årsrapportprosessen

I forskergruppa fortsetter vi den tidligere omtalte arbeidsfordelingen. En ny konsulent i økonomi- og finansavdelingen, Egil Reinholdtsen, går inn i prosjektgruppa som økonomi- og finansavdelingens representant. Nå får vi videre hjelp av en ny prosjektmedarbeider, Helge Frosta. Helge kommer til Senter for Anvendt Forskning (SAF) for å avtjene siviltjeneste, og får som hovedoppgave å rekonstruere kommunens investeringer i anleggsmidler. I tillegg til dette arbeidet, tar Helge seg av arbeidet med bilaget til årsrapporten. To medlemmer av forskergruppa overtar skriveingen av årsrapporten på forskergruppas to nye mikromaskiner.

Den 16. mai 1986 leveres de 200 første eksemplarene av årsrapporten fra trykkeriet, og årsrapporten deles ut til toppledelsen i kommunen. I tillegg til dette skal årsrapporten sendes ut til medlemmene av bystyret. Dessuten skal informasjonssjefen sende ut en pressemelding om årsrapporten og sette inn en annonse i bergensavisene om at interesserte innbyggere kan få årsrapporten gratis fra kommunen. Utsendelsen av årsrapporten til bystyreprésentantene og informasjonssjefens pressemelding og annonser utsettes nå i to uker på grunn av streik i kommunen.

I bydelsutvalgenes fellessekretariat har de sett årsrapporten og ber om å få 300 eksemplarer av rapporten slik at de kan sende rapporten til samtlige medlemmer av bydelsutvalgene. Disse rapportene kan heller ikke sendes ut før streiken er ferdig. De resterende eksemplarene av årsrapporten leveres fra trykkeriet etter hvert som de blir ferdige. Totalt utgis årsrapporten for 1985 i samme antall som årsrapporten for 1984, dvs. 5.000 eksemplarer.

7.1.1 Arbeidet med den finansielle analysen

Arbeidet med den finansielle delen i årsrapporten for 1985 bygger på tilsvarende arbeid som ble gjort forrige år, og på respondentenes reaksjoner på årsrapporten for 1984. Dessuten gjennomfører jeg en egen modellundersøkelse i andre intervjurunde. Her innhenter jeg respondentenes ønsker for hvordan de vil ha presentert finansiell informasjon om kommunen i årsrapporten.

Ved presentasjonen av en finansieringsanalyse for Bergen kommune på "Bergenskurset", ble det både diskusjon om utarbeidingsmåten for finansieringsanalysen og om innholdet i analysen (se kap. 6, avsnitt 6.1.2). Dette tyder på at bruk av tall for Bergen kommune bidrog til å øke kursdeltakernes/respondentenes interesse for denne nye formen for årsrapportering. Ved å bruke tall for Bergen kommune ved utsendelse av alternative modeller som jeg ønsker respondentenes synspunkter på, blir dessuten valgsituasjonen mer realistisk ved at respondentene får velge en modell som gir de informasjon om sin egen kommune på en ønskverdig måte.

For å få frem respondentenes synspunkter på valg av finansieringsanalyse for bruk i årsrapporten for 1985 for Bergen kommune, gjennomføres altså en modellundersøkelse blant respondentene i kommunen. I denne forbindelse utarbeider jeg en del alternative finansieringsanalyser for kommunen. Et synspunkt som kom frem i første intervjurunde, var at det var uvant å finne drift og investeringer summert, fordi det skilles mellom drift, investeringer og finansiering i standardrapporten. Denne tredelingen i løpende virksomhet (drift), investeringer og finansieringsvirksomhet gjenspeiler en naturlig inndeling i kommunens virksomhet. Andre spesielle synspunkter på finansieringsanalysemodell kom det ikke frem i første intervjurunde. Jeg utarbeider derfor flere ulike finansieringsanalyser for kommunen basert på inndelingen i løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet. Dessuten hentes ytterligere idéer til finansieringsanalyser i litteratur (bl.a. Elmgren-Warberg og Ingblad, 1980) og andre organisasjoners finansieringsanalyser, bl.a. Uppsala kommun, i tillegg til egne og andre medlemmer av forskergruppas idéer. Disse alternative finansieringsanalysene blir diskutert i forskergruppa. Deretter blir tre alternativ valgt ut for utsendelse til respondentene.

Grunnen til at utvalget av alternativ begrenses til tre, er mitt kjennskap til respondentene. Jeg har nå etter hvert fått god kontakt med dem, bl.a. gjennom "Bergenskurset" med gruppeoppgaver om finansieringsanalyse for Bergen kommune, første intervjurunde og annen kontakt, bl.a. møter, med enkelte av dem. Det viste seg for eksempel i den første intervjurunden at respondentene mer hadde sett på den nye måten å presentere årsregnskapet på enn de hadde vurdert innholdet i årsrapporten. Respondentene hadde ikke studert regnskapsmodellene med finansieringsanalysen særlig grundig, og hadde få synspunkter på alternative finansieringsanalyser. Ettersom jeg ønsker å få respondentene til å studere de ulike finansieringsanalysene som

jeg vil sende til dem, begrenser jeg antall alternativ, ellers er det sannsynlig at mange av respondentene ikke vil ta seg tid til å studere alternativene. Jeg begrenser derfor antall alternativ til tre. Det første en politiker sier når jeg seinere kommer for å intervjuer han, er noe som støtter mitt resonnement om å begrense antall alternativ:

"Jeg ble veldig glad da jeg åpnet konvoluttene og så at det ikke var mer i den." (Politiker)

Før andre intervjuer sender jeg altså tre alternative finansieringsanalyser med noter for Bergen kommune til respondentene. Dessuten legger jeg ved en verbal forklaring på disse finansieringsanalysene sammen med noen av de spørsmålene som jeg ønsker å stille. Respondentene får dermed anledning til å studere disse finansieringsanalysene, den hovedoversikten som finnes i årsrapporten for 1984 og de nevnte spørsmålene før intervjuene. De tre alternative finansieringsanalysene inneholder regnskapstall for de tre siste årene (1982-84) og eventuelt budsjettall for siste året (1984).

Alternativ 1

De tre finansieringsanalysene viser kommunens finansielle transaksjoner med omgivelsen. Den første finansieringsanalysen (se tabell 7.1) fokuserer på endring i kommunens arbeidskapital, og er inndelt i formål, dvs. løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet, slik som noen av respondentene har foreslått. I tillegg til regnskapstall for de tre siste årene, inneholder finansieringsanalysen vedtatt budsjett og avvik mellom regnskap og vedtatt budsjett for siste år.

I tilknytning til finansieringsanalysen vises overgang fra endring i arbeidskapital til henholdsvis endring i likvide midler og kommunalt regnskapsresultat. Overgangen fra endring i arbeidskapital til likvide midler gir en nærmere forklaring på endringer i de komponenter som utgjør kommunens arbeidskapital og fokuserer på endring i likvide midler. Overgangen fra endring i arbeidskapital til det kommunale regnskapsresultatet viser kommunens overskudd eller underskudd slik det fremkommer i henhold til forskriften for kommunal regnskapsføring. Denne overgangen består bl.a. av interne finansieringstransaksjoner slik som avsetninger til og bruk av fondsmidler.

Finansieringsanalyse
(Hvor pengene kommer fra og hva de går til)
(Mill. kroner)

1982	Regnskap 1983	1984		Vedtatt budsjett 1984	Avvik 1984
			Løpende virksomhet:		
			Inntekter		
1.142,2	1.223,6	1.256,0	Skatter	1.345,3	-89,3
233,6	270,8	351,8	Statlige overføringer	341,5	10,3
373,0	447,7	483,8	Andre inntekter	479,6	4,2
			Utgifter		
-1.568,2	-1.806,0	-2.038,9	Driftsutgifter	-1.867,9	-171,0
-103,6	-140,9	-164,8	Finansielle utgifter	-146,6	-18,2
77,0	-4,8	-112,1	A. Løpende virksomhet netto	151,9	-264,0
			Investeringer:		
26,3	29,3	40,1	Investeringstilskudd	35,8	4,3
-210,4	-327,3	-241,9	Investeringsutgifter	-316,3	74,4
-184,1	-298,0	-201,8	B. Investeringer netto	-280,5	78,7
			Finansieringsvirksomhet:		
			Innlåning		
225,0	324,5	319,4	Nye eksterne lån	361,2	-41,8
-105,8	-119,6	-120,8	Avdrag eksterne lån	-137,6	16,8
			Utlåning		
13,9	21,6	29,3	Avdrag utlån	20,6	8,7
-25,4	-60,4	-56,4	Nye utlån	-79,4	23,0
107,7	166,1	171,5	C. Finansieringsvirksomhet netto	164,8	6,7
0,6	-136,7	-142,4	Endring i arbeidskapital (A+B+C)	36,2	-178,6
			Overgang til endring i likvide midler		
0,6	-136,7	-142,4	Endring i arbeidskapital		
-40,0	-15,0	15,7	Endring i diverse omløpsmidler		
-23,5	110,0	212,0	Endring i kortsiktig gjeld		
-62,9	-41,7	85,3	Endring i likvide midler		
			Overgang til kommunalt regnskapsresultat		
0,6	-136,7	-142,4	Endring i arbeidskapital	36,2	-178,6
	-2,3	-4,1	Endring i ubrukte lån		-4,1
-47,6	28,3	-62,2	Intern finansiering netto	-36,2	-26,0
	-9,5	-8,7	Forskottet trygd		-8,7
-47,0	-120,2	-217,4	Årets overskudd/underskudd	0	-217,4

Tabell 7.1: Alternativ 1.

Alternativ 2

I tabell 7.2 vises den andre av de tre alternative finansieringsanalysene. Denne finansieringsanalysen fokuserer også på endring i kommunens arbeidskapital. Finansieringsanalysen viser tilgang på og bruk av finansielle midler i to separate deler og er følgelig ikke inndelt i formål. Det er ikke tatt med budsjettall i denne finansieringsanalysen, men i forklaringen til analysen er det påpekt at den også kan budsjetteres. Overgangene fra endring i arbeidskapital til henholdsvis endring i likvide midler og kommunalt regnskapsresultat vises også i tilknytning til denne finansieringsanalysen.

Finansieringsanalyse
(Hvor pengene kommer fra og hva de går til)
(Mill. kroner)

	1982	1983	1984
Tilgang på midler			
Skatter	1.142,2	1.223,6	1.256,0
Stallige overføringer	233,6	270,8	351,8
Andre inntekter	373,0	447,7	483,8
Investeringstilskudd	26,3	29,3	40,1
Nye eksterne lån	225,0	324,5	319,4
Avdrag utlån	13,9	21,6	29,3
	A. 2.014,0	2.317,5	2.480,4
Bruk av midler			
Driftsutgifter	1.568,2	1.806,0	2.038,9
Finansielle utgifter	103,6	140,9	164,8
Investeringsutgifter	210,4	327,3	241,9
Avdrag eksterne lån	105,8	119,6	120,8
Nye utlån	25,4	60,4	56,4
	B. 2.013,4	2.454,2	2.622,8
Endring i arbeidskapital (A-B)	0,6	-136,7	-142,4
Overgang til endring i likvide midler			
Endring i arbeidskapital	0,6	-136,7	-142,4
Endring i diverse omløpsmidler	-40,0	-15,0	15,7
Endring i kortsiktig gjeld	-23,5	110,0	212,0
Endring i likvide midler	-62,9	-41,7	85,3
Overgang til kommunalt regnskapsresultat			
Endring i arbeidskapital	0,6	-136,7	-142,4
Endring i ubrukte lån		-2,3	-4,1
Intern finansiering netto	-47,6	28,3	-62,2
Forskottert trygd		-9,5	-8,7
Årets overskudd/underskudd	-47,0	-120,2	-217,4

Tabell 7.2: Alternativ 2.

Alternativ 3

I tabell 7.3 vises det siste av de tre alternative finansieringsanalysene. Finansieringsanalysen viser tilgang på og bruk av finansielle midler i to separate deler. Dessuten vises det hvor mange prosent de ulike inntekts- og utgiftsarter utgjør av henholdsvis total tilgang på og bruk av finansielle midler (prosentmodellen). Denne finansieringsanalysen kan ikke budsjetteres så lenge balansen ikke budsjetteres, fordi den inneholder endring i arbeidskapitalposter fra balansen.

Den tredje alternative finansieringsanalysen er samme finansieringsanalyse som den som finnes i årsrapporten for 1984, bortsett fra at noen mindre poster er slått sammen med andre poster for å gjøre analysen mer oversiktlig. Denne finansieringsanalysen er et naturlig alternativ av flere grunner. For det første ble analysen godt mottatt av respondentene, og det kom frem få forslag til alternative finansieringsanalyser i første intervjurunde. For det andre kan respondentene kjenne igjen denne finansieringsanalysen, fordi de tidligere har sett den både på "Bergenskurset" og i årsrapporten for 1984.

Hvilket alternativ ønskes?

Ønsker respondentene i Bergen kommune en finansieringsanalyse presentert i årsrapporten? Hva synes de om de alternative finansieringsanalysene? Hvilken analyse ønsker de eventuelt i årsrapporten? Ønsker de en nærmere forklaring på innholdet i finansieringsanalysen i form av verbale kommentarer og hovedtall eller nøkkeltall? Ønsker respondentene å se fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene? Ønsker de også hovedoversikten presentert i årsrapporten?

Før jeg stiller disse spørsmålene til respondentene i kommunen, gjennomfører jeg en prøveundersøkelse for å prøve ut ordlyden og rekkefølgen på spørsmålene. Spørsmålene omhandler ulike deler av finansieringsanalysene, bl.a. hvor mange år med regnskapstall som ønskes og om budsjettall ønskes i tillegg til regnskapstall. På denne måten vil jeg forsøke å få en mer omfattende kartlegging av hvilke opplysninger i finansieringsanalysen respondentene eventuelt ønsker, og ikke kun få vite om de ønsker alternativ 1, 2 eller 3. Spørsmålene er videre utformet slik at et bestemt svar på ett av dem reduserer svaralternativene på andre spørsmål. Hvis en respondent f.eks. ønsker budsjettall i finansieringsanalysen, kan han ikke samtidig få prosentmodellen som inneholder endringer i de komponentene som utgjør arbeidskapitalen. Årsaken til dette er at balansen, og dermed arbeidskapitalkomponentene i balansen, ikke budsjetteres. I neste avsnitt redegjøres det for prøveundersøkelsen.

Finansieringsanalyse
(Hvor pengene kommer fra og hva de går til)
(Mill. kroner)

	1982		1983		1984	
		%		%		%
Tilgang på midler						
Skatt	1.142,2	55,0	1.223,6	49,5	1.256,0	46,4
Statlige overføringer	233,6	11,2	270,8	11,0	351,8	13,0
Andre inntekter	373,0	18,0	447,7	18,2	483,8	17,9
Investeringstilskudd	26,3	1,3	29,3	1,2	40,1	1,5
Nye eksterne lån	225,0	10,8	324,5	13,1	319,4	11,8
Avdrag utlån	13,9	0,7	21,6	0,8	29,3	1,1
Reduksjon i diverse omløpsmidler					15,7	0,5
Økning i kortsiktig gjeld			110,0	4,5	212,0	7,8
Reduksjon i likvide midler	62,9	3,0	41,7	1,7		
	2.076,9	100,0	2.469,2	100,0	2.708,1	100,0
Bruk av midler						
Driftsutgifter	1.568,2	75,5	1.806,0	73,1	2.038,9	75,3
Finansielle utgifter	103,6	5,0	140,9	5,7	164,8	6,1
Investeringsutgifter	210,4	10,1	327,3	13,3	241,9	8,9
Avdrag eksterne lån	105,8	5,1	119,6	4,8	120,8	4,5
Nye utlån	25,4	1,2	60,4	2,5	56,4	2,1
Økning i diverse omløpsmidler	40,0	2,0	15,0	0,6		
Reduksjon i kortsiktig gjeld	23,5	1,1				
Økning i likvide midler					85,3	3,1
	2.076,9	100,0	2.469,2	100,0	2.708,1	100,0

Tabell 7.3: Alternativ 3.

7.1.1.1 Prøveundersøkelse

Prøveundersøkelsen gjennomføres i januar 1986 på et kurs i kommunal økonomi og organisasjon som arrangeres av Norges Handelshøyskoles Kursvirksomhet (NHHK) med deltakere både fra kommunal og annen virksomhet, bl.a. departement og banker. På dette kurset foreleser jeg om finansieringsanalyser, og legger spesiell vekt på likheter og ulikheter ved de tre finansieringsanalysene som inngår i undersøkelsen. Deretter gjennomgår jeg spørreskjemaet og ber kursdeltakerne om å angi ønsket alternativ uten begrunnelser. Grunnen til dette er at undersøkelsen kommer i tillegg til et forøvrig fullt kursprogram. Det er derfor ikke tid til en mer omfattende undersøkelse. Dessuten antar jeg at svarprosenten øker jo enklere undersøkelsen legges opp.

På kurset er det påmeldt 40 deltakere. Det er imidlertid noen få deltakere som ikke kommer, og noen som er gått før undersøkelsen gjennomføres. Jeg får heller ikke svar fra alle de deltakerne som fortsatt er til stede på kurset. Likevel får jeg inn svar fra 23 av deltakerne. Enkelte av de som svarer på spørsmålene, svarer imidlertid ikke på samtlige spørsmål. En person med tilknytning til kommunal virksomhet skriver f.eks. at "skjemaet er utfylt uten at jeg har tenkt nøye gjennom de enkelte spørsmål." Det er dessuten fem respondenter som svarer inkonsistent på enkelte spørsmål, til tross for min omtale av finansieringsanalysene.

I vedlegg 5 gjengis de spørsmålene som brukes i undersøkelsen. En oppsummering av svarene finnes i tabell 7.4.

	Antall respondenter
Finansieringsanalyse og hovedoversikt	22
Regnskapstall for:	
1 år	0
2 år	5
3 år	11
4 år	4
5 år	3
Regnskap og budsjett	15
Herav: Vedtatt budsjett	5
Justert budsjett	9
Begge deler	1
Spesifikasjon av endring i arbeidskapital	16
Herav: I finansieringsanalysen	7
I tilknytning til finansieringsanalysen	9
Overgang til kommunalt regnskapsresultat	15
Inndeling av finansieringsanalysen:	
Kun art	9
Formål og art	14
Noter	13
Verbale kommentarer	22
Relativ fordeling av driftsutgifter på avdelingene	20
Nøkkeltall	22

Tabell 7.4: Oppsummering av prøveundersøkelsen.

Hele 22 av de 23 respondentene ønsker både en finansieringsanalyse og hovedoversikten presentert i årsrapporten. En respondent svarer ikke på spørsmålet om han ønsker finansieringsanalyse og/eller hovedoversikt, men i og med at han svarer på diverse spørsmål om innholdet i finansieringsanalysen, ønsker han i hvert fall en finansieringsanalyse.

Flertallet ønsker videre en finansieringsanalyse som er inndelt både etter formål og art, tre års regnskapstall og budsjettall for siste året. Et lite flertall av de som ønsker budsjett, vil ha justert budsjett (dvs. vedtatt budsjett justert for inngående og utgående overføringer, samt tilleggsbevilgninger i løpet av året). En spesifisering av endringen i arbeidskapitalen og overgangen fra endring i arbeidskapital til kommunalt regnskapsresultat ønskes i tilknytning til finansieringsanalysen av flertallet av respondentene. Noter, verbale kommentarer, nøkkeltall, samt fordeling av driftsutgifter på kommunalavdelingene ønskes også av flertallet av respondentene. Dette betyr at flertallet ønsker den første alternative finansieringsanalysen med budsjettall, samt hoved-

oversikten.

7.1.1.2 Modellundersøkelse

Etter at jeg har gjennomført prøveundersøkelsen, endrer jeg ordlyden og rekkefølgen på noen av spørsmålene. En endring som foretas, er at jeg først stiller de ulike spørsmålene om finansieringsanalysene. Deretter spør jeg respondentene om de ønsker hovedoversikten i tillegg til finansieringsanalysen, gitt at de ønsker en finansieringsanalyse. På denne måten får respondentene et bedre utgangspunkt for å vurdere om de vil ha hovedoversikten presentert i årsrapporten, fordi de vet hvilken informasjon de kan få i finansieringsanalysen når de vurderer om hovedoversikten er ønskelig eller ikke. I modellundersøkelsen med respondentene i Bergen kommune sier jeg dessuten fra til de respondentene som svarer inkonsistent på ulike spørsmål. På denne måten får respondentene anledning til å vurdere enda en gang hvilke opplysninger de ønsker, og jeg kan, med utgangspunkt i modellundersøkelsen, entydig si hvilken finansieringsanalyse respondentene ønsker. De spørsmålene som brukes, gjengis i vedlegg 6. I motsetning til i prøveundersøkelsen, forsøker jeg nå også å få respondentenes begrunnelser for sine ønsker.

For at vi skal ha valget av finansieringsanalyse klart når regnskapstallene for 1985 foreligger, foretar jeg intervjuene (andre intervjurunde) før regnskapstallene foreligger fra hovedbokholderiet, dvs. i perioden februar-mars 1986. Kommunens revisjonssjef har gitt en kopi av finansieringsanalysen og forklaringene til en kollega. Han ønsker nå å ha denne kollegaen med under intervjuet. Dette er en revisor som jeg har fått svært god hjelp av i arbeidet med å utarbeide finansieringsanalyser for Bergen kommune, og som jeg håper å få hjelp av seinere også. Jeg vil derfor ikke insistere på at denne personen, som har studert mitt utsendte materiale, ikke får være med under intervjuet. Dessuten er jeg nå mer interessert i å få velbegrunnede synspunkter på valg av finansieringsanalyse enn å undersøke hva respondentene forstår av finansieringsanalysene uten påvirkning fra meg eller andre personer. Dette er også grunnen til at jeg både har forklart finansieringsanalysene skriftlig i det tilsendte materialet og forklarer de muntlig i selve intervjuene. Jeg intervjuer derfor to personer samtidig i ett av intervjuene, men rapporterer bare synspunktene til den respondenten som inngår i mine øvrige intervjurunder. Jeg rapporterer dermed svarene til 8 politikere og 12 tjenestemenn (se kap. 3, tabell 3.1). Intervjuene varierer fra 25 minutter til 2 timer og 15 minutter i intervjuet med to personer, med et gjennomsnitt på 55 minutter.

Det er nå to politikere som jeg intervjuer for første gang (se kap. 3, avsnitt 3.4). Jeg stiller disse to politikerne noen av de spørsmålene som jeg brukte i første intervjurunde for også å få et inntrykk av hvordan årsrapporten blir mottatt av dem. Også disse to, i likhet med de øvrige respondentene, er positive til årsrapporten.

Formålsinndelt finansieringsanalyse (alternativ 1) ønskes

I tabell 7.5 finnes en oppsummering av modellundersøkelsen.

	Politikere	Tjenestemenn	SUM
Finansieringsanalyse	8	12	20
- utvikling	8	12	20
- regnskap og budsjett	7	7	14
- art og formål	7	9	16
- noter	7	12	19
- endring i likvide midler	7	10	17
Forklaring	8	12	20
- verbale kommentarer	8	12	20
- nøkkeltall	5	11	16
Fordeling av driftsutgifter på avdelingene	8	12	20
Kommunalt regnskapsresultat	3	8	11
Hovedoversikt	4	3	7

Tabell 7.5: Oppsummering av modellundersøkelsen.

Samtlige respondenter ønsker en finansieringsanalyse presentert i årsrapporten, fordi de synes det er interessant å se hvordan kommunen har skaffet seg finansielle ressurser og hvordan disse ressursene er brukt. Alle respondentene ønsker dessuten regnskapstall for mer enn ett år, slik at de kan se eventuell trendutvikling. På den annen side fremheves det at det er et oversikts-spørsmål hvor mange år som bør være med. Flertallet av respondentene synes tre år er passelig ut fra ønsket om å kunne se eventuell trendutvikling samtidig som oppstillingen ikke skal bli uoversiktlig.

Flertallet av respondentene (7 politikere og 7 tjenestemenn) ønsker budsjettall i finansieringsanalysen i tillegg til regnskapstall. Samtlige av disse respondentene begrunner dette ønsket med at det er interessant å sammenligne regnskaps- og budsjett-

tall, og noen av respondentene sier at man i neste omgang kan forsøke å korrigere utviklingen hvis det viser seg å være negative avvik. For å kunne sammenligne regnskap og budsjett for å få frem avvik, ønsker 13 av de 14 respondentene vedtatt budsjett.

"Justeringene kommer ofte i løpet av året og på slutten av året for å bringe tingene (regnskap og budsjett) i samsvar med hverandre. Det bør være opprinnelig vedtatt budsjett som bør stå i finansieringsanalysen og som det er riktig å sammenligne med. Det bør stå klart hvilket budsjett det er." (Kommunaldirektør)

Det viser seg at det er store uklarheter når det gjelder begrepet justert budsjett. Begrepet er uklart både med hensyn til hva det justeres for og når justeringene foretas i løpet av året. Enkelte av respondentene endrer derfor sitt ønske, etter diskusjon med undertegnede, fra justert til vedtatt budsjett for å unngå å sammenligne et budsjett som justeres i takt med utviklingen med et regnskap som nettopp viser utviklingen. Det er derfor vedtatt budsjett og regnskap som er interessant å sammenligne for eventuelt å kunne forsøke å korrigere utviklingen.

Hele 16 respondenter (7 politikere og 9 tjenestemenn) ønsker at finansieringsanalysen er inndelt i formål (løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet) i tillegg til inn- og utbetalingsarter. "Formålsinndelingen er nyttig å ha, fordi vi er interessert i å følge likviditetsutviklingen på de ulike formål," sier en sentral tjenestemann. Dette utsagnet er representativt for de øvrige 15 respondentene som ønsker både formåls- og artsinndeling. En kommunaldirektør henviser også til "Bergenskurset" hvor det kom frem ukjente opplysninger ved gjennomgangen av finansieringsanalysen for Bergen kommune, noe som førte til at det ble stilt spørsmål ved enkelte ting, bl.a. utestående fordringer og inkassorutiner. "Vi kan lettere stille spørsmål med utgangspunkt i alternativ 1. Det er lettere å se om utviklingen bør endres, selv om samme opplysninger finnes i de andre alternativene." De fire respondentene som kun ønsker artsinndeling i finansieringsanalysen, begrunner dette med at oppstillingen blir mer oversiktlig.

Hele nitten av tjue respondenter ønsker noter til enkelte av postene i finansieringsanalysen, fordi "det er behov for en spesifisering av tallene," slik en sentral tjenestemann uttrykker seg. Det er kun én politiker som ikke ønsker noter til finansieringsanalysen. I den utstrekning han har bruk for tilleggsopplysninger eller forklaringer, finner han det andre steder. "Det vil både bli for omfattende og forvirrende å ha med fotnoter. Jeg vil oppfordre folk til å søke andre steder. Jeg er veldig glad for at folk blir informert, men at alt skal finnes innenfor disse sidene, har jeg mine tvil om." Dette er forøvrig en av de to politikerne som i første intervjurunde gav uttrykk for at årsrapporten for 1984 inneholder for få detaljopplysninger.

Hele 17 respondenter (7 politikere og 10 tjenestemenn) ønsker at overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler vises i tilknytning til finansieringsanalysen. Ti av disse

respondentene (4 politikere og 6 tjenestemenn) begrunner dette med at man da får klarere frem opplysninger om kommunens likviditet. Det er videre fire respondenter (1 politiker og 3 tjenestemenn) som ønsker overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler, fordi de ønsker alternativ 1 som er inndelt i løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet (formål).

"Jeg er litt i favør av alternativ 1. Det er mer fokuserende og ansporende til å søke etter hva som skjer. Alternativ 1 gir større muligheter til å korrigere fremtidig løp hvis det har vært uheldig så langt." (Sentral tjenestemann)

De øvrige tre respondentene som ønsker overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler, gir ikke noen begrunnelse for dette ønsket her. Seinere i intervjuet kommer det frem at de ønsker enten alternativ 1 eller 2, slik at ønsket om nevnte overgang er en konsekvens av ønsket om et av disse alternativene.

En politiker ønsker prosenter i finansieringsanalysen i stedet for overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler. "Det er veldig vesentlig for meg å se den prosentvise utviklingen. Skattene har f.eks. gått ned i prosent. Det er dramatiske tall her. Hva ligger det i dette?" Han trekker videre frem statlige overføringer som har økt fra 11% til 13%. To kommunaldirektører har ikke synspunkt på dette, fordi det er ikke noe som de arbeider med.

Samtlige respondenter ønsker at det finnes en nærmere forklaring til regnskapsmodellene i form av verbale kommentarer. Årsaken til dette er at innholdet i modellene blir lettere tilgjengelig med verbale kommentarer som påpeker sentrale forhold.

"Det er få som er spesialister på dette området. For alle som ikke er spesialister, er det behov for verbale kommentarer. Verbale kommentarer som påpeker sentrale forhold i modellene gjør det lettere tilgjengelig." (Kommunaldirektør)

Det er videre 16 respondenter (5 politikere og 11 tjenestemenn) som ønsker nøkkeltall i tilknytning til regnskapsmodellene. "Alt som kan hjelpe til å forstå oversikten på en bedre måte uten å gjøre det for volumiøst, er bare en fordel," sier en politiker. Det er ønskelig med nøkkeltall som viser utviklingen over tid. Respondentene har imidlertid ikke klare oppfatninger om hvilke nøkkeltall de ønsker. Nøkkeltall som fokuserer på skatter, driftsutgifter, lån og investeringer blir likevel nevnt av flere respondenter. Det er imidlertid fire respondenter som ikke ønsker nøkkeltall i tilknytning til regnskapsmodellene, fordi de mener det ikke er behov for nøkkeltall.

Samtlige respondenter ønsker å se relativ fordeling av driftsutgifter på kommunalavdelingene i en figur, fordi de ønsker å se den relative utviklingen i ressursbruk for de ulike avdelingene.

Det er ulike oppfatninger om overgangen fra endring i arbeids-

kapital til kommunalt regnskapsresultat bør vises i tilknytning til finansieringsanalysen. Det er elleve respondenter (3 politikere og 8 tjenestemenn) som ønsker overgangen til kommunalt regnskapsresultat i tilknytning til finansieringsanalysen. Dessuten vil en politiker "gjærne se det (overskuddet eller underskuddet), men dette er en veldig vanskelig måte å vise det på."

Ønsket om å se det kommunale regnskapsresultatet synes først og fremst å være begrunnet med gammel vane. Det er nemlig ni respondenter som ut fra vane eller tradisjon, ønsker å se det kommunale regnskapsresultatet. "Underskuddet har vært indikatoren hittil i regnskapet, og vi har derfor klamret oss til det," sier en politiker. Overgangen fra endring i arbeidskapital til kommunalt regnskapsresultat bidrar til at man ser sammenhengen i tallene. Dette påpekes av tre sentrale tjenestemenn. Kommunens underskudd for 1984 er velkjent, og det forhold at man viser at det er en sammenheng mellom dette tallet og de andre tallene i finansieringsanalysen, bidrar til at man kan stole på de øvrige tallene i analysen.

"Vi er velkjent med underskuddet, men det er ikke så viktig i seg selv. Det er imidlertid viktig at underskuddet står her, slik at man ser at det er sammenheng i tallene." (Sentral tjenestemann)

Fem respondenter ønsker ikke å se det kommunale regnskapsresultatet i tilknytning til finansieringsanalysen, fordi de synes ikke det er særlig interessant. En politiker ønsker ikke overgangen fra endring i arbeidskapital til kommunalt regnskapsresultat i tilknytning til finansieringsanalysen, fordi han ønsker en så lettfattelig oppstilling som mulig. Denne politikeren har forøvrig tidligere sagt at han ønsker prosentmodellen. To respondenter har ikke synspunkter på spørsmålet om de ønsker denne overgangen i tilknytning til finansieringsanalysen.

Samtlige respondenter har tidligere gitt uttrykk for at de ønsker å se en finansieringsanalyse som viser tilgang på og bruk av finansielle midler. Sju av respondentene (4 politikere og 3 tjenestemenn) ønsker også å se hovedoversikten i årsrapporten. Fire av disse respondentene begrunner dette med at hovedoversikten viser inntekter, utgifter og netto utgifter for kommunalavdelingene. De øvrige tre respondentene som ønsker hovedoversikten i årsrapporten, begrunner dette med at hovedoversikten er kjent. "Det er rart med gammel vane," sier en politiker. En sentral tjenestemann sier at han tror han vil ha hovedoversikten for siste år med i årsrapporten, "mens historiske data som viser utviklingen kan vises på en annen måte, slik som i finansieringsanalysen og figurer med driftsutgifter fordelt på kommunalavdelingene." Dette betyr at flertallet av respondentene, dvs. 13 respondenter, mener at hovedoversikten kan tas ut av årsrapporten. Begrunnelsen for dette er at finansieringsanalysen er mer informativ enn hovedoversikten, bl.a. fordi man får frem utviklingen i kommunens kontantstrømmer i finansieringsanalysen. I hovedoversikten er det vanskelig å få frem utviklingen, fordi det er så mange kolonner med tall. Dessuten viser ikke hovedoversikten kommunens kontantstrømmer atskilt fra interne transaksjoner.

Vi ser altså at samtlige respondentene ønsker å se en finansieringsanalyse med tilhørende forklaringer i årsrapporten. Flertallet ønsker den første alternative finansieringsanalysen, dvs. en formålsinndelt analyse, samt fokusering på endring i likvide midler. I tillegg til regnskapstall for de tre siste årene, ønsker flertallet å se budsjettall (vedtatt budsjett) for siste år. Om lag halvparten av respondentene ønsker dessuten å se det kommunale regnskapsresultatet i tilknytning til finansieringsanalysen. Et flertall av respondentene ønsker imidlertid ikke hovedoversikten presentert i årsrapporten. Samtlige respondenter ønsker derimot å se fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene i årsrapporten.

7.1.1.3 Ytterligere arbeid

Modellundersøkelsen bidrar til at valget av finansieringsanalyse er klart når regnskapstallene foreligger fra hovedbokholderiet i slutten av mars. Det går nå relativt greit å utarbeide finansieringsanalysen etter den valgte modellen, fordi vi nå har fått en viss erfaring i å utarbeide finansieringsanalyse for Bergen kommune.

I manuskriptet til årsrapporten presenterer vi nå den ønskete finansieringsanalysen, dvs. alternativ 1. Denne analysen er inndelt i de tre formålene løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet, og inneholder regnskapstall for de tre siste årene og vedtatt budsjett for siste år, samt overgangen til endring i likvide midler. I tilknytning til finansieringsanalysen presenteres overgangen fra endring i arbeidskapital til kommunalt regnskapsresultat. I modellundersøkelsen kom det frem få konkrete ønsker for nøkkeltall eller hovedtall. I forskergruppa utarbeider vi derfor, i samarbeid med en kollega ved NHH, et forslag til fire hovedtall. En idé til selve presentasjonsmåten for hovedtallene får vi fra Volvos forenklede årsregnskap til mindre aksjonærer for 1984 (se Bohlin, 1987:96-97). Her er det brukt forklaringer på og kommentarer til hovedtallene i tillegg til figurer hvor utviklingen i hovedtallene vises. Vi tar videre med en vurdering av kommunens finansielle utvikling som vi har fått ønsker om. Ettersom avsnittet med finansiell informasjon nå inneholder figurer og kommentarer i tillegg til regnskapsmodeller (hovedtabeller), endrer vi navnet på avsnittet fra "Hovedtabeller", slik det var benevnt i årsrapporten for 1984, til "Finansiell analyse" i årsrapporten for 1985.

Prosjektgruppa, sammen med finansdirektør og økonomisjef, møter nå rådmannen for å diskutere innholdet i årsrapporten for 1985. Det første rådmannen spør om på dette møtet, er hva som kom frem i modellundersøkelsen. Etter vår orientering om undersøkelsen, er rådmannen enig i at den finansielle analysen presenteres i årsrapporten slik som flertallet av respondentene ønsker det, til tross for at han selv i undersøkelsen gav uttrykk for at han helst ønsker en annen finansieringsanalyse enn den som flertallet ønsker.

Basert på synspunkter som kom frem i modellundersøkelsen, foretas det enkelte endringer i benevnelsene i finansieringsanalysen i årsrapporten sammenlignet med tilsvarende analyse i modellundersøkelsen. Dessuten foretas enkelte regnskaps-tekniske justeringer i forhold til tallene i finansieringsanalysene i modellundersøkelsen, fordi vi nå oppdager enkelte transaksjoner som er behandlet på forskjellige måter i regnskapene for ulike år og/eller i regnskap og budsjett. Disse justeringene foretas for å kunne sammenligne både regnskapstall for ulike år og regnskaps- og budsjettall. Forøvrig er finansieringsanalysen i årsrapporten lik den finansieringsanalysen som flertallet av respondentene i modellundersøkelsen gav uttrykk for at de ønsker.

Det blir også utarbeidet en engelsk versjon av årsrapportens finansielle del, samt rådmannens kommentar og fordelingen av brutto driftsutgifter på kommunalavdelingene. Jeg viser til Mellemvik (1989) for en omtale av reaksjoner på denne engelske versjonen av årsrapporten.

7.2 Årsrapportens struktur

Årsrapporten for 1985 bygger i stor grad på reaksjoner som er kommet på den første årsrapporten (årsrapporten for 1984), samt ønsker som kom frem i modellundersøkelsen. En omtale av den årsrapporten som utarbeides med utgangspunkt i disse reaksjonene og ønskene, finnes i dette avsnittet. Først gis det en generell oversikt over årsrapporten. Deretter finnes en mer utførlig omtale av den finansielle delen i rapporten.

7.2.1 Generelt om årsrapporten

Bergen kommunes årsrapport for 1985 er et dokument på 44 sider som består både av årsregnskap (finansiell analyse) og årsberetning (rådmannens kommentar, tema, lønn og personale og avdelingsavsnitt). Årsrapporten er oppbygd på samme måte som den første årsrapporten. Først finnes et helhetsbilde av kommunen, før de enkelte kommunalavdelingene omtales nærmere. Det har vist seg at utformingen av årsrapporten er viktig for at folk skal få lyst til å lese i den. Årsrapporten har derfor også i år en fin utforming, eller layout, med bilder og fargelagte tabeller.

Årsrapporten for 1985 inneholder altså de samme fem hovedavsnitt som årsrapporten for 1984; rådmannens kommentar, tema, lønn og personale, finansiell analyse og avdelingsavsnitt. Rådmannen gir innledningsvis sine kommentarer til det året som er gått, og viser til mer utførlig omtale i den finansielle analysen og avdelingsavsnittet. Temaet tar denne gang for seg sambruk av kommunale bygg og anlegg. I modellundersøkelsen fremkom det at samtlige respondenter ønsker å se utviklingen i kommunens driftsutgifter fordelt på kommunalavdelingene. Innledningsvis i avdelingsavsnittet presenteres derfor en oversikt over denne utviklingen (se vedlegg 3). Dessuten presenteres noen flere produksjonsmål enn i avdelingsavsnittet i årsrap-

porten for 1984.

I tillegg til selve årsrapporten, er det lagt ved et frittstående bilag som viser utviklingen i drift og investeringer i faste priser de siste fem år. Bilaget inneholder m.a.o. samme informasjon som bilaget til årsrapporten for 1984, men er nå redigert på en bedre måte. Forøvrig er det foretatt mindre endringer sammenlignet med årsrapporten for 1984 i andre deler enn den finansielle analysen.

7.2.2 Finansiell analyse

I avsnittet "Finansiell analyse" beskrives kommunens finansielle stilling og utvikling (se vedlegg 2). Avsnittet, som i stor utstrekning bygger på synspunkter som kom frem i modellundersøkelsen, er en bearbeidet versjon av avsnittet "Hovedtabeller" i årsrapporten for 1984. Det redegjøres derfor først for endringer som er foretatt sammenlignet med sistnevnte avsnitt. Deretter omtales strukturen på avsnittet "Finansiell analyse" nærmere.

Endringer

I tabell 7.6 finnes en sammenligning av den finansielle delen i årsrapporten for 1985 med tilsvarende del i årsrapporten for 1984.

	Uendret	Endret	Inn	Ut
Omfang	x			
Tittel		x		
Redigering		x		
Begrepsforklaringer		x		
Hovedoversikt				x
Balanse	x			
Finansieringsanalyse		x		
Komm. regn.resultat			x	
Noter		x		
Hovedtall			x	
Finansiell vurdering			x	

Tabell 7.6: Den finansielle delen i årsrapporten for 1985 sammenlignet med tilsvarende del i årsrapporten for 1984.

Omfanget av den finansielle analysen i årsrapporten for 1985 er det samme som omfanget av regnskapsmodellene i årsrapporten for 1984, dvs. fem sider. Tittelen på avsnittet er derimot endret

fra "Hovedtabeller" til "Finansiell analyse", fordi avsnittet nå inneholder annen informasjon enn kun tabelloppstillinger. Den finansielle analysen er dessuten redigert på en bedre måte enn avsnittet "Hovedtabeller", noe som bl.a. illustreres ved at de to avsnittene inneholder samme antall sider, og den finansielle analysen inneholder annen informasjon enn kun tabelloppstillinger. Begrepsforklaringene er forbedret, og hovedoversikten som inneholder opplysninger som er svært vanskelig å tolke (jf. kap. 5), er utelatt. Balansen er uendret fra årsrapporten for 1984. Finansieringsanalysen er nå presentert slik flertallet av respondentene ønsker (se modellundersøkelsen), det kommunale regnskapsresultatet vises i en egen modell, og notene er presentert på en mer systematisk måte. I avsnittet "Hovedtabeller" i årsrapporten for 1984 opptar notene to sider, mens de får plass på én side i den finansielle analysen i årsrapporten for 1985. Dessuten er en note med en regnskapsteknisk forklaring på sammenhengen mellom hovedoversikten og finansieringsanalysen utelatt, fordi hovedoversikten ikke lenger presenteres i årsrapporten. I den finansielle analysen finnes det også fire hovedtall og en finansiell vurdering av kommunen, noe som er nytt sammenlignet med avsnittet "Hovedtabeller" i årsrapporten for 1984. I det følgende omtales innholdet i og utformingen av den finansielle analysen i årsrapporten for 1985 mer utførlig.

Innhold og utforming

I intervjuene er det kommet frem ønsker både om regnskapsmodeller, grafiske fremstillinger og verbale kommentarer i den finansielle analysen. Analysen i årsrapporten for 1985 inneholder derfor:

- tre regnskapsmodeller:
 - balanse
 - finansieringsanalyse
 - kommunalt regnskapsresultat
- hovedtall (nøkkeltall)
- finansiell vurdering
- noter til regnskapsmodellene

Den finansielle analysen i årsrapporten for 1985, som er på fem sider, er vist i vedlegg 2. Innledningsvis gis det en nærmere forklaring på noen begrep som blir brukt. Deretter presenteres balansen på samme måte som i årsrapporten for 1984. Balansen er inndelt i omløpsmidler, anleggsmidler, kortsiktig gjeld, langsiktig gjeld og egenkapital. Den er mer en likviditetsoversikt enn tradisjonell balanseinformasjon som fokuserer på egenkapitalen, fordi anleggsmidlene, og dermed egenkapitalen, bygger på tidligere omtalte aktiveringsmåte (se kap. 5). På motstående side finnes den finansieringsanalysen som flertallet av respondentene ønsker, altså alternativ 1. Denne analysen er inndelt i løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet og viser endring i kommunens arbeidskapital. Vedtatt budsjett og avvik mellom regnskap og vedtatt budsjett vises også. Endringen i arbeidskapitalen er videre dekomponert for å vise endringen i likvide midler. På samme side som finansieringsanalysen, men i

en egen modell, vises det kommunale regnskapsresultatet som enkelte av respondentene ønsker å se. I figur 7.1 illustreres presentasjonsmåten for de tre regnskapsmodellene.

Venstre side	Høyre side
Balanse	Finansierings-analyse
	Kommunalt regnskapsresultat

Figur 7.1: Regnskapsmodeller.

På de neste to sidene finnes følgende fire hovedtall:

- reell vekst i utgifter løpende virksomhet
- forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet
- selvfinansieringsgrad
- likviditet

Hovedtallet reell vekst i utgifter løpende virksomhet gir et anslag på hvordan virksomhetens volum har økt de siste årene, mens det andre hovedtallet viser hvilken betydning skatteinntektene har for finansieringen av kommunens løpende virksomhet. Selvfinansieringsgraden viser i hvilken grad løpende virksomhet netto bidrar til å finansiere kommunens investeringer. Det fjerde hovedtallet, likviditet, viser utviklingen i arbeidskapital, om-løpsmidler, kortsiktig gjeld og likvide midler.

De fire hovedtallene tar for seg ulike sider ved kommunens finansielle utvikling og stilling. I tillegg til hovedtallene finnes det også en finansiell vurdering av hele kommunen. Denne vurderingen presenteres nederst på de samme to sidene, og bygger på de opplysninger som fremkommer i balansen, finansierings-analysen og hovedtallene. Figur 7.2 viser presentasjonsmåten for hovedtallene og den finansielle vurderingen.

Venstre side		Høyre side	
Hovedtall 1	Hovedtall 2	Hovedtall 3	Hovedtall 4
Finansiell		vurdering	

Figur 7.2: Hovedtall og finansiell vurdering.

Til slutt i den finansielle analysen finnes et sett av noter til balansen og finansieringsanalysen. For en nærmere omtale av innholdet i den finansielle analysen, viser jeg til Olson (1987: kap. 5). Olson diskuterer riktig nok den finansielle analysen i årsrapporten for 1986, men denne analysen bygger i stor grad på den finansielle analysen i årsrapporten for 1985.

7.3 Reaksjoner på årsrapporten

Hva er respondentenes reaksjoner på den årsrapporten som de selv har vært med på å påvirke innholdet i og utformingen av? I det følgende omtales reaksjonene på denne årsrapporten. Reaksjonene er innhentet i to intervjurunder, tredje og fjerde intervjurunde. Tredje intervjurunde gjennomføres i perioden juni-august 1986, dvs. 1-3 måneder etter at årsrapporten er utarbeidet. Jeg intervjuer de samme respondentene som jeg intervjuet i modellundersøkelsen, bortsett fra den politiker som vikarierte som kommunalråd (se kap. 3, avsnitt 3.4). Dette betyr at 19 respondenter, 7 politikere og 12 tjenestemenn, intervjues. Intervjuene varierer fra 45 minutter til 2 timer og 45 minutter, med et gjennomsnitt på 1 time og 25 minutter. Fjerde intervjurunde omhandler utelukkende bruk av årsrapporten, og omtales nærmere i avsnitt 7.3.2 nedenfor.

I tredje intervjurunde baserer jeg meg på mange av de samme spørsmålene som jeg stilte i første intervjurunde. Årsaken til dette er at jeg vil forsøke å finne ut om respondentenes reaksjoner på den nye årsrapporteringen har endret seg fra den første til den andre årsrapporten. Ettersom jeg bruker mange av de samme spørsmålene som jeg har brukt tidligere, gjennomfører jeg ikke nå noen prøveintervju for å prøve ut spørsmålene.

7.3.1 Synspunkter på årsrapporten

Alle respondentene har, i større eller mindre grad, lest i årsrapporten for 1985. På samme måte som for den første årsrapporten, er det vanskelig for dem å anslå hvor lang tid de har brukt på å lese i rapporten. Noen tjenestemenn har lest ulike versjoner av manuskript til årsrapporten, andre har lest flere ganger i årsrapporten, mens ytterligere andre kun har tatt frem årsrapporten en gang foreløpig. Tidsangivelsene varierer fra under én time til 8-10 timer. En politiker har f.eks. brukt 2-3 kvelder på årsrapporten for å skaffe seg en oversikt over den. Seinere har han tatt den frem igjen og brukt den. En tjenestemann leste årsrapporten hjemme en helg.

Bortsett fra en politiker som kun har lest om sin avdeling, har samtlige respondenter lest i årsrapportens generelle del (rådmannens kommentar og finansiell analyse) for å skaffe seg en oversikt over kommunen. Det varierer imidlertid stort når det gjelder hvor mye de ulike respondentene har studert regnskapsmodellene i den finansielle analysen, fra tjenestemenn som har lest hele manuskriptet til en politiker som kun har registrert at det er med ulike regnskapsmodeller i den finansielle analysen. Den

finansielle vurderingen av kommunen var forøvrig det første denne politikeren festet seg ved i den finansielle analysen.

Årsrapporten blir godt mottatt

Årsrapporten blir godt mottatt av samtlige respondenter. Et representativt utsagn er følgende:

"Årsrapporten er meget bra. Den er utformet slik at vanlige politikere som ikke er regnskapsekspert, får en total oversikt som ikke er detaljert, men er tilstrekkelig. Tabeller og diagram er veldig fint." (Politiker)

Andre kommentarer til årsrapporten er at den er oversiktlig, har et overkommelig omfang og en profesjonell layout. "Årsrapporten er tiltalende. Jeg får lyst til å bla i den," sier en politiker. En annen politiker sier at "årsrapporten er god. Den er litt kjent utover landet. Jeg har hørt positiv omtale av den, og traff folk på et møte som ville ha den." En tjenestemann, som allerede har brukt årsrapporten i sitt arbeid, uttaler seg på følgende måte:

"Den er et godt dokument. Den har en grei og populær fremstilling som gir nødvendig informasjon også ut fra min yrkesmessige posisjon." (Sentral tjenestemann)

Alle de 19 respondentene er fornøyd med kombinasjonen av årsregnskap og årsberetning i samme dokument. Hele 18 av respondentene begrunner dette med at regnskap og beretning hører sammen ved at beretningen utdyper det som tallene representerer, mens en politiker sier at det er valgfritt om man vil ha tak i det ene eller andre.

Årsrapporten er blitt bedre

Respondentene synes at årsrapporten for 1985 er bedre enn årsrapporten for 1984. "Det er et betydelig fremskritt," sier en sentral tjenestemann.

"Jeg er tilfreds med at bilaget er tatt ut. Det er et klart fremskritt. Den finansielle analysen er mer oversiktlig og bedre forklart. Vi (i vår avdeling) har mer systematisk klart å få frem en del måltall." (Kommunaldirektør)

Denne kommunaldirektøren sier videre at flere år som gir tidsseriedata er et klart fremskritt, men "tema er en klar bom. Det er ikke bra." Det blir også påpekt av enkelte respondenter at de "kjenner igjen mange ting fra årsrapporten for 1984," slik en kommunaldirektør sier det. "Samme hovedlest er brukt."

Årsrapporten er blitt lettere å forstå

Hele 14 av respondentene (5 politikere og 9 tjenestemenn) synes at årsrapporten for 1985 er lettere å forstå enn årsrapporten for 1984, først og fremst fordi den finansielle analysen med kommentarer og figurer er lettere å forstå enn regnskaps-

modellene i den første årsrapporten.

Tre respondenter sier at årsrapportene er like lette å forstå. En av disse (politikere) har kun lest om egen avdeling i årsrapporten for 1985. En sentral tjenestemann sier at dette spørsmålet må stilles til andre. "Jeg har ikke problemer med å forstå det." Den tredje respondenter (sentral tjenestemann) sier at "for meg personlig er redigeringen bedre. Det er mer verdifull systematikk for arbeidssituasjonen." Disse to tjenestemennene er fagfolk innenfor regnskapsfaget.

En kommunaldirektør sier at årsrapporten for 1985 har en bedre presentasjonsform enn årsrapporten for 1984. "Når du leser en bok for andre gang, bygger du på det du tilegnet deg ved første gangs lesning. Årsrapporten for 1984 er bakgrunnsstoff for årsrapporten for 1985. Det kan derfor være urettferdig å sammenligne de." En politiker vil ikke svare på spørsmålet om årsrapporten for 1985 er lettere å forstå enn årsrapporten for 1984, fordi "jeg arbeidet ikke så grundig med 84-rapporten som med 85-rapporten." Han sier videre at "jeg så frem med litt mer spenning til årsrapporten for 1985, fordi jeg ventet litt mer positive ting."

Årsrapporten bør komme tidlig

Samtlige respondenter mener at det er viktig at årsrapporten kommer så tidlig som mulig, mens den enda er aktuell. Årsrapporten vil da være tilgjengelig for bruk over en lengre tidsperiode.

"Noe av det aller viktigste med et dokument er at det kommer tidlig mens det er aktuelt. Dokument blir veldig fort gamle for oss politikere. Skal vi bruke det, må det komme tidlig slik at vi kan forholde oss til det. Det er veldig fint at årsrapporten kom så tidlig som i år." (Politiker)

Et flertall av respondentene (5 politikere og 10 tjenestemenn) mener at bystyret bør behandle årsregnskapet/årsrapporten før eller seinest samtidig med behandlingen av langtidsbudsjettet. Respondentene begrunner dette med at årsrapporten gir opplysninger om utviklingen som vil være nyttig å ha kjennskap til i budsjettarbeidet.

"Det er viktig at årsrapporten kommer foran budsjettarbeidet for forståelsen. Budsjettarbeidet er ofte løstrevet (fra virkeligheten). Vi tenker bare på økninger og ikke hva det koster det vi driver med og hva vi har gjort. Da virker det ikke så dystert rett og slett." (Politiker)

Finansiell analyse er mest interessant

Et flertall av respondentene synes at årsrapportens generelle del som fokuserer på hele kommunen er mest interessant (se tabell 7.7).

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Finansiell analyse	2	9	11
Finansiell analyse/ avdelingsavsnitt	3	3	6
Rådmannens kommentar/ avdelingsavsnitt	1		1
Avdelingsavsnitt	1		1

Tabell 7.7: Mest interessante del(er) i årsrapporten.

Det er elleve respondenter som synes den finansielle analysen eller deler av den finansielle analysen er mest interessant, fordi denne analysen gir finansiell hovedinformasjon om hele kommunen. Dessuten er den finansielle analysen en ny form for analyse som ikke finnes tilgjengelig for kommunen tidligere.

"Hovedtallene er mest interessante, fordi de finnes ikke tilgjengelig andre steder. Med et enkelt blick får man oversikt over kommunen som en konsernenhet." (Kommunaldirektør)

En sentral tjenestemann sier at den "finansielle analysen er bra, fordi den viser en utvikling over flere år. Hovedtallene og den finansielle vurderingen er veldig gode. De dekker mitt presisjonsnivå eller mitt informasjonsbehov. Jeg har hentet frem latent kunnskap fra den finansielle analysen." En politiker som synes at den finansielle analysen er mest interessant, begrunner dette med at han tidligere har hatt veldig liten mulighet til å få mer analytisk behandling av regnskapet. "Tidligere var det bare konklusjoner i form av tall. Nå er det analyse."

Det er videre 6 respondenter (3 politikere og 3 tjenestemenn) som trekker frem årsrapportens generelle del samt visse deler av avdelingsavsnittet, bl.a. eget område, som mest interessant. Det er dermed hele 17 av 19 respondenter som trekker frem årsrapportens helhetsfokusering.

En politiker synes rådmannens kommentar og avdelingsavsnittet er spesielt interessant. "Kommentarene sier meg mer enn tallene, fordi tallene krever mer av meg." En annen politiker synes at "den del som omhandler pengeforbruk, dvs. der du setter pengeforbruk i relasjon til de tiltak som er utført, er helt avgjørende det viktigste." Denne politikeren, som kun har lest om egen avdeling i årsrapporten, bekrefter at det er egen avdeling som han synes er mest interessant.

Foran i kapitlet er det redegjort for den modellundersøkelsen som ble gjennomført blant respondentene. Etter at denne under-

søkelsen var gjennomført, utarbeidet vi en finansiell analyse i årsrapporten i samsvar med ønskene fra flertallet av respondenterne. Og som omtalen ovenfor viser, er det hele 17 respondenter som synes at denne analysen, eventuelt også avdelingsavsnittet, er mest interessant i årsrapporten. Men hva mener respondentene om de ulike delene i den finansielle analysen? Inneholder regnskapsmodellene og notene interessant informasjon? Hovedtallene? Hva mener de om den finansielle vurderingen? I det følgende gis det en mer utførlig omtale av respondentenes reaksjoner på den finansielle analysen.

Den politikeren som kun har lest om egen avdeling i årsrapporten, svarer ikke på spørsmål om den finansielle analysen. En kommunaldirektør sier at den finansielle analysen er "noe av det jeg har brukt mest tid på. Den er oversiktlig og grei. Begrepene er forklart på en bra måte." Han ønsker imidlertid ikke å svare på de etterfølgende spørsmål om den finansielle analysen. Det er dermed to respondenter som ikke svarer på de enkelte spørsmålene om den finansielle analysen. En politiker synes at den finansielle analysen er "nyttig i likhet med rapporten forøvrig." Han sier videre at "alle informasjonen er interessante, men mest interessant er det du ikke vet fra før. Det interessante er at dette går utover til medarbeidere og befolkning i langt større grad enn f.eks. det ordinære regnskapet." Det er ytterligere fire respondenter som ikke svarer på spørsmålene om balansen, finansieringsanalysen og notene. Dette betyr at antall respondenter i de etterfølgende tabellene om synspunkter på ulike deler av den finansielle analysen, vil være mindre enn nitten (7 politikere og 12 tjenestemenn) som er totalt antall respondenter.

Likviditetsoversikter fremheves

Samtlige respondenter som har lest i den finansielle analysen synes det er greit innledningsvis med forklaringer på en del begrep, fordi det er mange nye begrep sammenlignet med det de er vant til å finne i standardrapporten. En kommunaldirektør sier at begrepsforklaringene er forståelige gitt at vi hadde "Bergenskurset". En politiker sier at "noen av begrepene er helt elementære regnskapsbegrep. Jeg har ikke lest de, fordi det er selvfølgeligheter for meg. Men det er nyttig at de er der for å lære opp politikere. De er nyttige for begynnere." Forøvrig synes respondentene at den finansielle analysen inneholder interessante oversikter om utviklingen i kommunens likviditet. Dette kommer til uttrykk i kommentarene til de enkelte deler av den finansielle analysen og omtales nærmere i det følgende.

Regnskapsmodellene og notene er interessante

Flertallet av respondentene synes det er interessant informasjon i de to regnskapsmodellene og notene (se tabell 7.8). Som omtalen ovenfor indikerer, er det kun to politikere som svarer på spørsmålene om regnskapsmodellene og notene inneholder interessant informasjon. Seinere i avhandlingen fremgår det imidlertid at det er flere politikere som kommenterer kommunens

finansielle utvikling slik den kommer til uttrykk i hovedtallene og den finansielle vurderingen.

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Balanse	2	10	12
Finansieringsanalyse	2	10	12
Noter	2	10	12

Tabell 7.8: Regnskapsmodellene og notene inneholder interessant informasjon.

I det følgende omtales respondentenes begrunnelser for at de synes det er interessant informasjon i henholdsvis balansen, finansieringsanalysen og notene.

Balanse

Tolv respondenter synes det er interessant informasjon i balansen, fordi balansen inneholder opplysninger om kommunens likvide stilling (omløpsmidler og gjeld). Halvparten av disse respondentene fremhever dessuten at det er interessant å se utviklingen i disse størrelsene over tid (se tabell 7.9).

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Likviditet	2	10	12
Utvikling	1	5	6

Tabell 7.9: Begrunnelse for interessant informasjon i balansen.

Det er videre 8 respondenter (2 politikere og 6 tjenestemenn) som stiller spørsmålsteget ved anleggsmidlene og egenkapitalen slik de er oppført i balansen, noe som har sammenheng med den tidligere omtalte bokføringsmåten for anleggsmidlene.

"Ja, den inneholder interessant informasjon med forbehold for bokført egenkapital som er en sentral forutsetning for balansen. Omløpsmidler,

kortsiktig gjeld og langsiktig gjeld er det viktigste ved balansen. Den gir en likviditetsoversikt og ikke tradisjonell balanseinformasjon." (Kommunaldirektør)

Noen av de respondentene som stiller spørsmålsteget ved anleggsmidlene og egenkapitalen, sier at det ville vært interessant å se mer realistisk aktivering og avskrivning av anleggsmidlene. En politiker sier derimot at "kommunen kan ikke sammenlignes med en privat bedrift. Anleggsmidlene har en verdi, men den har liten interesse." Han forklarer dette med at f.eks. en skolebygning og et gravkapell er mer utgiftsposter enn aktiva som kan omgjøres til likvide midler. En fabrikk kan derimot selges. Han fortsetter:

"Aktivering av eiendommer har vært etterlyst mange ganger, men jeg spør: Hvorfor skal de føres opp? Ikke betaler kommunen skatt og ikke kan vi bruke det i budsjettarbeidet. Ved eventuelt salg vil det skje til takst eller markedspris." (Politiker)

Det er en politiker i den politikergruppa som jeg intervjuer som ikke har funnet tid til å treffe meg på samme måte som de andre respondentene. Jeg har imidlertid fått to korte samtaler med han, en gang under et bystyremøte sammen med andre medlemmer av forskergruppa, og en gang seinere. Begge disse gangene uttaler han seg først positivt om årsrapporten. Deretter kommenterer han svakheten ved balansen. "Svakheten ved balansen er at vi ikke får frem at vi skaper verdier." Han sier videre at "anleggsmidlene eventuelt bør oppskrives for å gi et riktig bilde. Vi trenger det som politikere." I avdelingsavsnittet ser det ut som om kommunen bare bruker, og ikke skaper, verdier. "Driver vi en politikk som ikke skaper verdier? Er det mulig å få et regnskapsmessig uttrykk for at vi skaper verdier?" Han sier deretter at "avskrivninger er en forutsetning for å ivareta verdier," og at han ønsker mer bedriftsøkonomisk tenkning i kommunen. "Balansen og den økonomiske stillingen til kommunen bør det arbeides med." Han er opptatt av verdiskapning som psykologisk motivasjonsfaktor og ønsker derfor å kunne få frem at de ansatte er med på å skape verdier. Han sier videre at "ved overgang til ny administrasjonsordning, er vi opptatt av å få et historisk materiale til oppfølging av beslutninger," og han ser årsrapporten i en slik sammenheng.

Finansieringsanalyse

De samme tolv respondentene som synes balansen inneholder interessant informasjon om kommunens likvide stilling, synes finansieringsanalysen inneholder interessant informasjon om tilgang på og bruk av midler, altså om utviklingen i kommunens likvide stilling.

En sentral tjenestemann sier at det nå ligner mer og mer på privat måte å presentere regnskap på, og at det absolutt er en fordel. "Finansieringsanalysen viser hvor vi får pengene fra. Den er vesentlig lettere å forstå enn hovedoversikten for folk uten innsikt." En politiker synes at finansieringsanalysen er "interessant, spesielt fordi den viser på en relativt grei måte hvor

pengene kommer fra. Endring i arbeidskapitalen synes jeg er interessant." En sentral tjenestemann sier at finansieringsanalysen er "grei, fordi den noe sammentrekt gir oversikt over hvordan vi har finansiert virksomheten i løpet av året. Det er veldig vanskelig å finne ut av dette når vi tar et vanlig regnskap." Det er m.a.o. tilgang på finansielle midler som er av spesiell interesse i finansieringsanalysen.

Den politikeren som foretrekker uttrykket nyttig informasjon fremfor interessant informasjon, arbeidet litt med finansieringsanalysen i forrige uke. Han så da på kommunens låneaktiviteter:

"Hvis vi fortsetter som nå, vil for stor del gå til renter i 1990-årene. Finansieringsanalysen er nyttig. Den har spesielt nyhetens interesse. Tidligere var det administrasjonen som jobbet med dette. Nå er politikerne mer med. Årsrapporten er et godt hjelpemiddel her. Finansieringsanalysen er kanskje mer enn mange andre ting et hjelpemiddel i budsjettarbeidet." (Politiker)

Hele 17 av respondentene er positive til budsjettall i finansieringsanalysen når de nå kan se budsjettall i denne analysen i årsrapporten.

"Det er ålreit med budsjettall. Det pirret min nysgjerrighet. Store avvik gir et ekstra varsko. Hva skyldes det?" (Sentral tjenestemann)

Dette er forøvrig en respondent som i modellundersøkelsen ikke ville svare på spørsmålet om han ønsket budsjettall i finansieringsanalysen. Når han nå ser budsjettall i denne analysen, finner han det interessant å sammenligne regnskaps- og budsjettall. Dette er derfor et eksempel på at arbeidet med årsrapporten har bidratt til at denne respondenteren har fått en klarere oppfatning om hvilken informasjon han ønsker.

En annen sentral tjenestemann vil helst ikke ha budsjettall med i finansieringsanalysen. Han vil ha en "ren finansieringsanalyse som går på regnskapstall. Sammenligning med budsjett kan vises i en egen tabell hvis det skal gjøres." Han ønsker ikke at oppmerksomheten trekkes vekk fra finansieringen av kommunens virksomhet (regnskapstall) til budsjettall og avvik. "Vi har ikke en budsjettpolitikk som går på dette." Hvis kommunen seinere "eventuelt utvikler budsjettopplegget litt mer i retning av dette her," vil det bli mer interessant å ta med budsjettall i finansieringsanalysen. "Regnskapstall for 1983-85 er "facts", mens budsjett er en annen problemstilling. Sammenligning av regnskap og budsjett viser hvor god du er til å planlegge. Det er en annen problemstilling." En kommunaldirektør har ikke tenkt på spørsmålet om hva han synes om budsjettall i finansieringsanalysen.

Noter

De samme respondentene som synes at balansen og finansieringsanalysen inneholder interessant informasjon, synes at notene også inneholder interessant informasjon, fordi de gir en

nærmere forklaring på tallene i balansen og finansieringsanalysen. Notene er "veldig gode. De er til veldig stor hjelp når du skal prøve å forstå disse tabellene," sier en sentral tjenestemann. En politiker måtte sitte med notene foran seg da han så på balansen og finansieringsanalysen. Han sier at det er viktig med oversikt først, slik som i balansen og finansieringsanalysen, og deretter nærmere detaljer. Den politikeren som synes at balansen og finansieringsanalysen inneholder nyttig informasjon, sier at notene inneholder nyttig informasjon for budsjettarbeidet.

Hovedtallene og den finansielle vurderingen blir svært godt mottatt

Hovedtallene og den finansielle vurderingen (dvs. sidene 12-13 i årsrapporten) er en del av den finansielle analysen som flertallet av respondentene tidligere i intervjuet har sagt de synes er mest interessant i årsrapporten.

"Sidene 12-13 er glanssidene eller godssidene i årsrapporten. Hovedtallene, utfyllt med kommentarene og den finansielle vurderingen er kanskje det mest spennende med hele årsrapporten. Dette bør kanskje utdypes ytterligere seinere." (Sentral tjenestemann)

En kommunaldirektør sier at hovedtallene inneholder interessant informasjon, fordi de utfyller med ord og diagrammer en del av de nøkkelopplysningene som finnes i finansieringsanalysen og balansen. En politiker sier at hovedtallene minner om de første sidene i budsjettet med oversikt over skatteinntektene og forskjellige sammenligninger. Deretter sier han at "hovedtallene 1 til og med 3 er for vokterrollen, fordi de viser hvorfor du må være forsiktig."

En sentral tjenestemann sier at de har ikke ofret hovedtallet "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" så mye tid på sine fagmøter ennå. "Reell vekst er ikke interessant ut fra min jobb. Vi har ikke gitt uttalelse om reell vekst foreløpig." De øvrige tre hovedtallene inneholder imidlertid interessant informasjon, fordi de peker tilbake på ulike salderingsnivå i det standardiserte kommuneregnskapet, og derfor er interessante når han skal skrive sin revisjonsberetning til dette regnskapet.

En kommunaldirektør sier at "hovedtallene er instruktive. Måten å sette de opp på er veldig grei. Alle fire hovedtallene er veldig greie." Han vil heller bruke uttrykket nyttige enn interessante hovedtall, fordi det er nyttig å ha tilgang til disse hovedtallene i årsrapporten.

Respondentene ser den finansielle vurderingen i sammenheng med regnskapsmodellene og hovedtallene. De ønsker en vurdering av den finansielle utviklingen i tillegg til at denne utviklingen vises i regnskapsmodellene (tabellene). "Det er ikke ensidig opp til leseren å vurdere tabeller og oversikter, men man får en vurdering i selve fremstillingen," sier en sentral tjenestemann.

"Den finansielle vurderingen gir en kort oversikt over det som fremgår av tabellene. På en poengtert måte gir den nøktern informasjon, f.eks. at den finansielle situasjonen er bedret. Det er gledelig." (Kommunaldirektør)

I tabell 7.10 finnes en oversikt over hvor mange respondenter som finner interessant informasjon i de fire hovedtallene og den finansielle vurderingen.

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Reell vekst i utgifter løpende virksomhet	6	9	15
Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet	6	9	15
Selvfinansieringsgrad	5	9	14
Likviditet	5	9	14
Finansiell vurdering	5	11	16

Tabell 7.10: Hovedtallene og den finansielle vurderingen inneholder interessant informasjon.

I det følgende finnes en mer utførlig omtale av reaksjonene på hovedtallene og den finansielle vurderingen.

Reell vekst i utgifter løpende virksomhet

Et flertall av respondentene synes hovedtallet "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" inneholder interessant informasjon (se tabell 7.10), fordi det viser veksten i virksomhetens volum de siste årene. Fem av respondentene sier at veksten har vært større enn de trodde.

"Det virker litt overraskende, fordi det viser en reell vekst som ligger noe over det vi faktisk hadde regnet med hadde vært veksten." (Sentral tjenestemann)

De øvrige ti respondentene som synes at det er interessant å se hvor stor den reelle veksten i kommunens løpende virksomhet har vært, gir også indirekte uttrykk for at veksten har vært større enn de trodde.

"Det er skremmende. Det er utrolig at vi har klart å få til en slik reell vekst uten å være finansielt død. Det er skremmende at vi ikke klarer å holde veksten mer under kontroll enn vi egentlig gjør." (Sentral tjenestemann)

Det kommer frem at grunnen til at respondentene finner veksten overraskende stor, er at den reelle veksten er mye større enn det kommunen har budsjettert med. "Vi snakker om nullvekst. Dette viser usikkerheten ved at det har vært stor vekst mens vi har budsjettert med liten vekst," sier en politiker.

"Det viser jo en tydelig tendens. Det er i hvert fall et korrektiv til diskusjonen om at kommunen stadig blir fattigere, fordi vi bruker mer og mer penger. I alle diskusjoner i forskjellige fora om elendigheten, er det nyttig å vite at det er en faktisk betydelig økning av driftsutgiftene." (Kommunaldirektør)

En majoritetspolitiker sier at "jeg koser meg, fordi det har vært en kraftig ekspansjon." Han sier videre at det her på en konsis og grei måte vises at det skjer noe i Bergen kommune. "Hvis alt står stille, er det ikke hyggelig for oss politikere. En kraftig ekspansjon kombinert med at inntektene kommer inn er bra." En minoritetspolitiker sier derimot at "volumveksten er grei nok. Det bør de i posisjon være fornøyd med. Vi i opposisjon mener at veksten var ikke så gunstig som den burde være."

Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet

Skattene er kommunens viktigste inntektskilde. Utviklingen i skattene følges derfor med stor interesse i kommunen, noe som f.eks. illustreres ved at det utarbeides månedlige oversikter over skatteutviklingen. Flertallet av respondentene synes hovedtallet "Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet" er interessant (se tabell 7.10) nettopp fordi skattene, som er en viktig inntektskilde for kommunen, sees i sammenheng med driftsutgiftene.

En politiker sier at det forholdet at "løpende virksomhet ikke var påvirket av skatteinntektene i den grad jeg trodde, var litt overraskende." En annen politiker sier at det er veldig interessant å se forholdet mellom skatter og driftsutgifter. Dette forholdet viser at man bør legge på en kommunal tilleggsskatt, noe han tidligere har foreslått at kommunen søker om å få anledning til.

Selvfinansieringsgrad

Hovedtallet "Selvfinansieringsgrad" viser i hvilken grad løpende virksomhet netto bidrar til å finansiere kommunens investeringer. Det viser seg at dette er en ny måte for respondentene å se på sammenhengen mellom investeringsutgifter og finansielle midler for å dekke disse utgiftene. I kommunen er de vant til å si at "overskudd løpende drift viser om vi er i stand til å avdra gjeld, og nye lån brukes til investeringer," slik en sentral tjenestemann uttrykker det. Det forhold at dette hovedtallet viser en selvfinansieringsgrad på nesten 50% for 1985 var derfor overraskende for de tjenestemennene som leste manuskriptet til årsrapporten. Allerede ved gjennomgangen av manuskriptet ble det diskusjon om dette hovedtallet. I prosjektgruppa fant vi

derfor ut, basert på disse kommentarene, at vi burde gi en noe mer utfyllende kommentar til dette hovedtallet enn den som fantes i manuskriptet. For det første ble det derfor understreket at selvfinansieringsgraden er et regnskapsteoretisk mål som viser i hvilken grad nettobeløpet av inntekter og utgifter for den løpende virksomheten bidrar til å finansiere investeringene. For det andre ble det understreket at det i praksis er vanskelig å vite hvilke penger som blir brukt til hva. Det kan f.eks. være slik at det er lånekronene som brukes til investeringer, slik de pleier å fremstille det i kommunen. Ved å foreta disse tilføyelsene i kommentaren til hovedtallet, kunne vi beholde definisjonen på hovedtallet og dermed vise utviklingen i selvfinansieringsgraden over tid.

En kommunaldirektør har skrevet et spørsmålstegn ved selvfinansieringsgraden i årsrapporten. Han er vant til en annen definisjon på selvfinansieringsgraden for investeringer, bl.a. fremkommer den etter at avdrag på lån er trukket fra inntektene. En selvfinansieringsgrad i henhold til denne definisjonen på 20% pleide man å si var god. Han sier videre at Kommunaldepartementet bruker dette målet. En selvfinansieringsgrad på 50% for Bergen kommune vil derfor være uhyre interessant for Kommunaldepartementet. Det kan derfor være farlig for Bergen kommune å bruke dette hovedtallet i den forstand at det kan se ut som om Bergen kommunes finansielle utvikling er mye bedre enn andre kommuners finansielle utvikling, og dermed føre til reduserte tilskudd fra staten. Han ber dessuten meg om å forklare dette hovedtallet nærmere. Deretter sier han at "den relative utviklingen er uhyre interessant. I 1985 har vi klart å ta igjen eller snu den nedadgående trenden."

Utviklingen i kommunens eget bidrag til å finansiere investeringene fremheves også av de øvrige respondentene som synes dette hovedtallet inneholder interessant informasjon (se tabell 7.10).

"Selvfinansieringsgraden er et viktig tall. Den gir et greit uttrykk for i hvilken grad vi betaler for det vi bruker, og i hvilken grad vi lar fremtiden betale for det vi bruker." (Kommunaldirektør)

En politiker sier at "det er overraskende at selvfinansieringsgraden er så høy. Den har steget ganske radikalt i 1985." Deretter sier han at "jeg er litt opptatt av dette. Det der å bruke opp kapital er ikke noe særlig kjekt. Den positive utviklingen der er jo veldig bra."

En annen politiker sier at utviklingen i selvfinansieringsgraden er litt skremmende. Han sier videre at dette hovedtallet inneholder "meget nyttig informasjon som kanskje burde vært mer kommentert." Med nyttig informasjon mener han at selvfinansieringsgraden får stor betydning for kommende års budsjetter. Ettersom denne politikeren foretrekker uttrykket nyttig informasjon i stedet for interessant informasjon, er han ikke tatt med i tabell 7.10 om interessant informasjon.

Likviditet

Et flertall av respondentene synes det er interessant informasjon i hovedtallet "Likviditet" (se tabell 7.10), fordi det gir en "oversikt over hvordan kommunens finansielle situasjon har utviklet seg de siste fem årene," slik en sentral tjenestemann sier det. Det er utviklingen i kommunens likvide situasjon som trekkes frem som interessant.

"Klarer vi de forpliktende utgiftene til lønn? For et par år tilbake opplevde vi politikere det ikke å ha likvider til lønn. Det kom da opp på vårt bord i formannskapet." (Politiker)

En sentral tjenestemann sier at "sammenhengen mellom disse fire komponentene (arbeidskapital, omløpsmidler, kortsiktig gjeld og likvide midler) kommer godt til uttrykk." Det er videre sju andre respondenter som eksplisitt sier at det er interessant å se utviklingen i arbeidskapitalen.

"Det illustrerer det som står i regnskapet. Alt dette illustrerer en positiv utvikling. Likvide midler gir mer uttrykk for en øyeblikkssituasjon, mens arbeidskapitalen gir uttrykk for den reelle situasjonen." (Politiker)

Denne politikeren har forsøkt å finne ut av sammenhengen mellom balansen og finansieringsanalysen. Han hadde innledningsvis litt problemer med å forstå at arbeidskapitalen var negativ ved utgangen av 1985 til tross for en positiv utvikling i 1985. Denne sammenhengen fant han ut av da han så på hovedtallet "Likviditet" hvor figuren tydelig viser at arbeidskapitalen er negativ selv om den har hatt en positiv utvikling i 1985.

En sentral tjenestemann sier at "sammenstillingen av komponentene er fin." Han leser kommentaren og sier at "det stemmer det. Dette er akkurat som å få kartet til å stemme med terrenget. Det er riktig at det har vært en liten nedgang i likvide midler. Det å vise disse tingene er en ting, men det å gjøre bruk av disse tingene og ha en politikk her er en annen ting." Han sier videre at "alt dette er kommentarer som forteller hvordan det er." Deretter sier han at det er ønskelig med mål å sammenligne med. "De folkevalgte vil ha noe å holde seg til. Dette gir ikke holdpunkter for politikere. Er f.eks. situasjonen dårlig eller god? Vurdering av situasjonen mangler for samtlige hovedtall." På spørsmål om hva han synes om "Finansiell vurdering" seinere i intervjuet, sier han bl.a. at det her er kommentarer til hovedtallene med vurdering av situasjonen. "Den er verdifull og dekker en del av det jeg sa i sted (om mangelen på vurdering av hovedtallene)."

En kommunaldirektør sier at utviklingen i arbeidskapitalen er et tall som avspeiler de finansielle konsekvensene av kommunens virksomhet. "Likvide konsekvenser fremgår ikke klart fra det ordinære regnskapet." Han sier videre at negativ arbeidskapital er litt interessant, fordi den må dekkes et eller annet sted. "Lånemidler er brukt til drift. Hvis vi ikke hadde hatt etterslep på investeringene, ville vi vel hatt kjempeproblemer. Det er veldig

viktig å få frem dette." Han sier videre at "arbeidskapitalen er et uttrykk for at hvis vi skulle bli radikalt flinkere til å bruke investeringsmidler til investeringer, vil vi få alvorlige problemer, f.eks. med 139 millioner (som er negativ arbeidskapital) i økt kassekreditt."

Finansiell vurdering

Hele 16 av respondentene (5 politikere og 11 tjenestemenn) synes vurderingen av kommunens finansielle utvikling inneholder interessant informasjon (se tabell 7.10). Respondentene begrunner dette med at det er ønskelig med en vurdering av de tallene som finnes i regnskapsmodellene hvor spesielle forhold påpekes. En kommunaldirektør sier for eksempel at "sidene 12-13 vil for mange være litt aha - lesning."

"Den inneholder meget interessant informasjon. Jeg har streket over (med gul tusj) en del ting i den. Sett med mine øyne er bruk av lån til å finansiere underskudd på den løpende driften interessant og gir de folkevalgte et skudd for bauen. Den finansielle vurderingen er et rop om hvordan kommunens situasjon er, og så kan leseren - ansvarlige inkludert politikerne - gjøre seg opp sin mening." (Sentral tjenestemann)

Flere respondenter fremhever at den finansielle vurderingen er konsis og kortfattet. "Den gir en veldig komprimert og eksakt beskrivelse av det som tallene i regnskapsmodellene beskriver, og den peker på utviklingen fremover," sier en kommunaldirektør.

"Den gir informasjon om kommunens økonomiske status, hvordan den har utviklet seg de siste årene og trekker opp perspektiver fremover." (Sentral tjenestemann)

En politiker vil ikke bruke uttrykket interessant informasjon. "Det er ikke informasjon utover det du kan lese deg til i tabellene, men det er nyttig å ha det oppsummert slik." Det er dermed kun én respondent (kommunaldirektør) i tillegg til den politikeren som kun har lest om egen avdeling som ikke vil kommentere den finansielle vurderingen.

Av de 17 respondentene som svarer på spørsmål om den finansielle vurderingen, er hele 15 enige i denne vurderingen. To tjenestemenn, sammen med de to som ikke svarer på dette spørsmålet, har ikke tatt stilling til konklusjonene i den finansielle vurderingen. Det er følgelig ingen respondenter som sier at de er uenige i denne vurderingen.

En sentral tjenestemann sier at "vi har kommet vesentlig bedre ut i 1985 enn tidligere år og vesentlig bedre ut enn forutsatt i budsjettet." På spørsmål om den finansielle vurderingen er i overensstemmelse med hans vurdering av kommunens finansielle utvikling, svarer han at "den ville ikke vært skrevet hvis den ikke er i overensstemmelse med min vurdering. Det er meg som har avgitt rapporten." I tabell 7.11 vises det hvilke forhold som respondentene fremhever i den finansielle vurderingen som

interessante og som de er enige i.

	Politikere	Tjenestemenn	Sum
Positiv utvikling	6	9	15
Høy vekst i driftsutgiftene	6	4	10
Sterkt vekst i inntektene	3	3	6
Investeringssetterslep	2	3	5
Økning i arbeidskapital		5	5
Økning i selvfinansieringsgrad		3	3
Avhengig av andre	2	1	3

Tabell 7.11: Opplysninger som respondentene fremhever.

Det forhold at den finansielle vurderingen peker på utviklingen de siste årene, kommer mer eller mindre direkte til uttrykk i svarene til alle respondentene, fordi de forhold som respondentene trekker frem fra den finansielle vurderingen nettopp gjelder den historiske utviklingen. Samtlige 15 respondenter er enige i at kommunens finansielle utvikling har vært positiv i 1985. Flere av respondentene trekker imidlertid frem at kommunens finansielle situasjon likevel ikke er god ennå.

"Bergen kommune må fortsatt vise varsomhet. Økningen i skatter reddet oss i 1985, men det er usikkerhet angående hva vi får beholde her og hva staten skal ha." (Politiker)

Det forhold at mange respondenter mener at kommunens finansielle utvikling ikke er tilfredsstillende, kommer bl.a. frem ved at flere respondenter fremhever at det er høy vekst i driftsutgiftene, det har vært en sterk vekst i inntektene i 1985 som kanskje ikke vil fortsette, kommunen har et etterslep på investeringene, og den er sterkt avhengig av andre, både skattebetalerne og staten. Flere respondenter har merket seg det som står i den finansielle vurderingen om at den høye veksten i driftsutgiftene ikke fullt ut er kontrollert. "Veksten er ikke fullt ut kontrollert. Det er problemer med å banke dette inn i folk," sier en minoritetspolitiker.

"Vi kan ikke fortsette med at investeringer ikke blir gjennomførte. Veksten har vært andre steder enn tenkt. Vi kan ikke ha vekst som tar sine egne veier." (Sentral tjenestemann)

Det er fem tjenestemenn som trekker frem at arbeidskapitalen viser en positiv finansiell utvikling. Tre av disse tjenestemennene trekker også frem selvfinansieringsgraden som en indikasjon på dette.

"Det har vært en bedring siden 1984. Utviklingen i arbeidskapitalen er et uttrykk for det. Men den finansielle situasjonen er ikke særlig sunn, fordi vi har et underskudd som dekkes vesentlig ved etterslep i investeringene. ... Det er en noe usikker finansiell situasjon, men kommunen klarer seg alltid." (Kommunaldirektør)

Brutto driftsutgifter fordelt på kommunalavdelingene

Samtlige respondenter gav i modellundersøkelsen uttrykk for at de ønsker å se fordeling av driftsutgifter på kommunalavdelingene. Det er derfor presentert en oversikt over denne fordelingen i årsrapporten (se vedlegg 3). Oversikten er presentert innledningsvis i avdelingsavsnittet, og er følgelig ikke en del av den finansielle analysen. Men fordi denne oversikten baseres på ønsker som kom frem i modellundersøkelsen, innhenter jeg likevel respondentenes reaksjoner på nevnte oversikt over fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene.

I intervjuene kommer det frem at samtlige respondenter vil se utviklingen i ressursbruken i kommunalavdelingene, både relativt sett i forhold til hverandre og i absolutte størrelser i faste kroner. Et representativt utsagn er følgende:

"Den er interessant, fordi den gir en oversikt over hvordan utviklingen har vært når det gjelder kommunens totale ressurser på de enkelte ansvarsområder. Dette er interessant å se." (Sentral tjenestemann)

Tidligere ukjente opplysninger i årsrapporten

Det er ikke lett for respondentene å si om det er tidligere ukjente opplysninger i årsrapporten. Dette har sammenheng med at de har lest i årsrapporten for en stund siden, og at de også leser mange andre dokument. Det er derfor vanskelig å huske hvor de første gang leste om ulike forhold.

"Det er nesten umulig å si i ettertid. Jeg vil tro det, men kan ikke si det. Jeg vil bli forundret hvis det ikke var noe nytt. Straks etter at jeg leste årsrapporten kunne jeg sagt om det var ukjente opplysninger." (Sentral tjenestemann)

Enkelte av respondentene sier at det er tidligere ukjente detaljopplysninger i årsrapporten, men de kjente hovedtrekkene fra før. "Ja, selvfølgelig (er det ukjente opplysninger i årsrapporten), men jeg vet ikke hvor viktig det er for meg å vite," sier en kommunaldirektør.

Det er likevel tolv respondenter som sier at det er tidligere ukjente opplysninger i årsrapporten. Hele ti av disse respondentene sier at de fant ukjente opplysninger i den finansielle analysen. Den finansielle analysen er en ny form for analyse for kommunen. Det er derfor tre sentrale tjenestemenn som arbeider med kommunens finansiering som sier at de fant ukjente opplysninger i den finansielle analysen. Dette forhold, sammen

med respondentenes tidligere svar og min etter hvert gode kontakt med respondentene, tyder på at det også var ukjente opplysninger i den finansielle analysen for de øvrige åtte respondentene som ikke eksplisitt sier at den finansielle analysen inneholder ukjente opplysninger. (I tillegg kommer den politikeren som ikke har lest den finansielle analysen.) En sentral tjenestemann sier f.eks. at det "ikke er opplysninger i årsrapporten som jeg ikke kan hente fra annet materiell i kommunen." Han har imidlertid ikke tidligere sammenstilt opplysningene på den måten som det er gjort i den finansielle analysen. En politiker antydet tidligere i intervjuet at hovedtallet "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" viser en reell vekst som er større enn det han hadde trodd, uten at han nå sier at den finansielle analysen inneholder tidligere ukjente opplysninger for han.

Det er videre 8 respondenter (3 politikere og 5 tjenestemenn) som eksplisitt sier at avdelingsavsnittet inneholder tidligere ukjente opplysninger. "Beskrivelsen av avvikene her er ikke kommet frem på samme måten andre steder," sier en sentral tjenestemann. "Årsrapporten gir bedre oversikt over hva som har skjedd i kommunalavdelingene i form av klarere konklusjoner," sier en politiker. To respondenter trekker frem avsnittet om lønn og personale. En politiker sier at "jeg hadde trodd at antall ansatte i skolen var gått ned, men i stedet er det gått opp." En kommunaldirektør sier at han har bruk for de fleste av de tallene som finnes om utviklingen i lønn og antall stillinger.

For å summere opp svarene, konkluderer jeg med at årsrapporten inneholder tidligere ukjente opplysninger for respondentene. Samtlige respondenter (med unntak av den politikeren som ikke har lest den finansielle analysen), har tilegnet seg ny informasjon fra den finansielle analysen. Dessuten har flere av respondentene også funnet tidligere ukjente opplysninger i andre deler av årsrapporten, først og fremst i avdelingsavsnittet og i avsnittet om lønn og personale.

7.3.2 Bruk av årsrapporten

Har respondentene brukt årsrapporten for 1985? Hvis ja, hva har de brukt årsrapporten til? Har bruken av årsrapporten økt over tid? I det følgende omtales respondentenes personlige bruk av årsrapporten. Deretter omtales annen bruk av rapporten. Omtalen av respondentenes personlige bruk av årsrapporten, baseres på tredje og fjerde intervjurunde med respondentene.

Tredje intervjurunde foregår, som tidligere forklart, i perioden juni-august 1986, dvs. 1-3 måneder etter at årsrapporten var utarbeidet. Fjerde intervjurunde gjennomføres etter at prosessen med å utarbeide årsbudsjettet for 1987 er avsluttet, dvs. i perioden desember 1986-januar 1987. I denne intervjurunden, som kun tar for seg bruk av årsrapporten, er gjennomsnittlig intervjutid ca. 15 minutter. Jeg intervjuer ikke revisjonssjefen i denne intervjurunden, fordi jeg observerer hans bruk av årsrapporten på flere møter. Men i og med at denne tjeneste-

mannen bruker årsrapporten i perioden mellom tredje og fjerde intervjurunde, tas han med i den kolonnen som viser bruk av årsrapporten i perioden mellom tredje og fjerde intervjurunde i tabellene 7.12 og 7.13 nedenfor. Forøvrig intervjues de samme respondentene som ble intervjuet i tredje intervjurunde.

Personlig bruk av årsrapporten

I tabell 7.12 vises det hvor mange respondenter som har brukt årsrapporten. Tabellen forklares analogt til tabell 6.4 (se kap. 6, avsnitt 6.3.2).

	3. intervjurunde	4. intervjurunde	Sum
Politikere	4	2 (4)	6
Tjenestemenn	5	4 (5)	9
Sum	9	6 (9)	15

Tabell 7.12: Antall respodenter som har brukt årsrapporten.

Vi ser i tabellen at det er ni respondenter som har brukt årsrapporten i den relativt korte perioden som er gått mellom det tidspunkt årsrapporten forelå og tredje intervjurunde. Samtlige av disse respondentene har også brukt årsrapporten i perioden etter tredje intervjurunde. I tillegg finner vi nå at seks respondenter har brukt årsrapporten for første gang i sistnevnte periode. Totalt er det dermed hele 15 av de 19 respondentene som har brukt årsrapporten for 1985, dvs. en årsrapport som de selv i stor grad har påvirket innholdet i og utformingen av.

I tabell 7.13 finnes en oversikt over hva respondentene har brukt årsrapporten til. Også denne tabellen forklares analogt til tilsvarende tabell i kapittel 6 (se avsnitt 6.3.2, tabell 6.5).

	3. intervjurunde			4. intervjurunde			SUM		
	P	T	Sum	P	T	Sum	P	T	Sum
Oppslagsverk	2	1	3	3 (2)	5 (1)	8 (3)	5	6	11
Foredrag				5	5	10	5	5	10
Arbeid med LTB	1	2	3	4	2	6	5	4	9
Arbeid med ÅB		1	1	4	3	7	4	4	8
Øvr. bruksområder	2	2	4	1	1 (1)	2 (1)	3	3	6

P - politikere, T - tjenestemenn

Tabell 7.13: Bruksområder for årsrapporten.

Det er flest respondenter som har brukt årsrapporten som oppslagsverk. Deretter følger bruk i foredrag og i budsjettarbeidet (LTB-langtidsbudsjett og ÅB-årsbudsjett). Når det gjelder omfanget av bruken, er imidlertid bruk i foredrag og bruk i budsjettarbeidet mer omfattende enn bruk som oppslagsverk. Dette skyldes at flere respondenter har brukt årsrapporten i flere foredrag, og at respondentene har sett etter flere opplysninger i budsjettarbeidet og har også diskutert disse opplysningene med partikolleger. Bruk av årsrapporten som oppslagsverk har i større grad tatt form av at respondentene har funnet en opplysning eller to i årsrapporten. Et unntak her er en politiker (R6) som i stor grad har brukt årsrapporten både som oppslagsverk, i budsjettarbeidet og i foredrag. En mer utførlig omtale av bruken av årsrapporten gis i det følgende.

Oppslagsverk

Årsrapporten har blitt brukt av flest respondenter som oppslagsverk. Det er kun én av de respondentene (R7) som har brukt den finansielle analysen som oppslagsverk som ikke også har brukt avdelingsavsnittet på denne måten. Denne respondenter brukte gjeldstallene i balansen for å svare på spørsmål fra en avis. Forøvrig er det først og fremst avdelingsavsnittet, og i en viss utstrekning den finansielle analysen, som har blitt brukt som oppslagsverk. Det er ikke alle av de respondentene som har brukt årsrapporten som oppslagsverk som husker hva de konkret så etter i årsrapporten. En del eksempler på bruk av årsrapporten kommer likevel frem.

En politiker (R6) har sett i årsrapporten for å ajourføre kunnskapene sine, og har brukt årsrapporten som oppslagsverk. "Helse og sosial har fått frem en del tall som vi ikke hadde før." Han har derfor brukt en del tall og konklusjoner herfra i forbindelse med et nordisk samarbeid som han er med på hvor de

studerer sosialhjelp i de nordiske land. Denne politikeren er også formann i et planutvalg som arbeider med eldreomsorg. I dette arbeidet har han brukt opplysninger om utviklingen i antall eldre som finnes i omtalen av samme avdeling. Dessuten har han sett på hjelpetjenestene under den åpne omsorg i samme avsnitt.

Denne politikeren er videre med i en komite sentralt i sitt parti for å vurdere hvordan det nye inntektssystemet for kommunene vil slå ut. I dette arbeidet har han vist til hovedtallet "Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet", fordi "vi hadde disse opplysningene i årsrapporten." Han har også brukt avsnittene om andre avdelinger som oppslagsverk, bl.a. har han sett på oversikten over besøkende på forskjellige idretts- og ungdomsaktiviteter i avsnittet "Fritid, kultur og kirke."

En annen politiker fra samme parti (R8) har studert visse deler av årsrapporten. På siste formannskapsmøte refererte han til sosialhjelpsutgiftene i avdelingsavsnittet. Han har også sett på avsnittet lønn og personale. "Jeg er forundret over at antall ansatte i skolesektoren er gått opp, mens elevtallet er gått ned." Han sier at dette er "tall stikk i strid med det du hadde trodd. Jeg forstår at det ikke går så lett å få til omprioriteringer." Han sier videre at han så på antall besøkende på ulike aktiviteter under kommunalavdeling "Fritid, kultur og kirke" med interesse. Grunnen til dette var at Bergens Tidende nylig hadde en artikkel om hvem som brukte ulike kulturtilbud, bl.a. kinoer. Bergens Tidende hadde imidlertid ikke fått med antall idrettsbesøk som finnes i årsrapporten. Denne politikeren trekker videre frem Fyllingsdalen teater hvor folk vil ha kommunen til å bidra med penger. "Årsrapporten viser at det ikke er 1,5 mill. kroner å ta for å sette i gang." Han sier at folk vil skyve mange aktiviteter over til politikernes ansvar. "Vi kan ikke la grupper sette i gang og overlate det til politikernes ansvar." I et bystyremøte noe seinere ble det likevel, etter lang diskusjon om hvor pengene skulle tas fra, bestemt å gi et tilskudd på 1,5 mill. kroner til Fyllingsdalen teater.

Denne politikeren (R8) har også brukt årsrapporten for å kontrollere påstander som har blitt fremsatt. Han så på utviklingen i ekstraordinær sysselsetting, fordi "noen sier at ekstraordinær sysselsetting motvirker økningen i sosialhjelpsutgiftene." I årsrapporten fant han imidlertid ut at ekstraordinær sysselsetting og sosialhjelpsutgiftene har utviklet seg parallelt. "Det er bra å ha en statistikk som går litt tilbake i slike usikre informasjoner, for da har du svar på spørsmål med en gang." Denne politikeren har forøvrig ved flere anledninger brukt både årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985 for å kontrollere eller tilbakevise påstander som har blitt fremsatt. En annen politiker (R5) har brukt årsrapporten som oppslagsverk i partimøter. Partimedlemmer fremsetter ofte bombastiske påstander, f.eks. om at det og det har de ikke gjort. I årsrapporten står det svart på hvitt hva de har gjort. Han har derfor brukt årsrapporten for å tilbakevise feilaktige påstander som har blitt fremsatt, f.eks. har han slått opp etter opplysninger om investeringer innen de forskjellige kommunalavdelingene i denne forbindelse.

En politiker (R10) har brukt årsrapporten som oppslagsverk "av og til når jeg har fått spørsmål." Han fikk f.eks. spørsmål om antall besøkende på ulike fritidsaktiviteter, og vurderte da om han skulle ta en telefon til administrasjonen for å spørre eller om han skulle se i årsrapporten først. Han slo opp i årsrapporten, og fant der svar på spørsmålet. I forbindelse med en sak i hovedutvalget bladde han fort i årsrapporten for å se hva avdelingen hadde investert for i 1985. En annen politiker (R19) har sett i årsrapporten "for å få bekreftelse på ting for å være sikker." Han sier videre at "hvis vi skal forandre rådmannens forslag, eller overbevise andre i formannskapet, kan vi si at vi ser det og det i årsrapporten." Han bekrefter at han har hentet argument i årsrapporten for å overbevise andre, men gir ikke noe konkret eksempel.

En kommunaldirektør (R11) har brukt avdelingsavsnittet for å skaffe seg en rask oversikt over utviklingen i de enkelte kommunalavdelingene. Han understreker at årsrapporten gir en grei oversikt over utviklingstrekk over tid. Han har videre slått opp i årsrapporten om egen avdeling og hentet opplysninger, for her finnes det opplysninger på en kortfattet og grei måte. En annen kommunaldirektør (R12) har også brukt opplysninger fra avdelingsavsnittet. Han har bl.a. slått opp på viktige hendelser for en bestemt avdeling for å kontrollere opplysninger i forbindelse med sitt arbeid. "Det var ting jeg forsåvidt husket, men var ikke sikker på når (et bestemt anlegg) var tatt i bruk." Han har også slått opp i årsrapporten i forbindelse med noen andre saker som han har vært borte i, fordi det har vært lettvisst å finne opplysninger i årsrapporten. Han har bl.a. brukt opplysninger i årsrapporten som grunnlag for prediksjoner av fremtidige utgifter når han har greid seg med runde tall og ikke har hatt behov for mer nøyaktige beregninger. En tredje kommunaldirektør (R1) "har konkret brukt kurvene side 16 i premisser eller argumentasjon et eller annet sted." Disse kurvene viser fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene. Han brukte denne oversikten, som viser en synkende andel for hans avdeling over en årrekke, for å påpeke at utviklingen må sees over flere år og ikke bare neste års budsjett.

En kommunaldirektør (R13) har vært borte i tall som viser utviklingen i utgifter til to bestemte formål i sin avdeling. Han husker imidlertid ikke om han hentet disse tallene fra bilaget til årsrapporten eller fra andre kilder. Denne kommunaldirektøren er derfor ikke tatt med i rubrikken "Oppslagsverk" i tabell 7.13.

Foredrag

I foredrag er det avdelingsavsnittet som hovedsakelig brukes, selv om den finansielle analysen også brukes i en viss utstrekning. "Jeg bruker basiskunnskaper herfra ved foredrag," sier en politiker (R6). Han har brukt informasjon fra årsrapporten i flere foredrag, f.eks. et foredrag for representanter i representantskapet i det parti som han er medlem av. Årsrapporten "gir fin oversikt over hva vi bruker våre penger til."

"Jeg har brukt årsrapporten i forbindelse med foredrag for å måle det ene mot det andre, f.eks. sosialhjelp sett i forhold til vedlikehold," sier en annen politiker (R19). "Jeg bruker alle vinklinger i foredrag. Jeg vil at alt skal ha blitt bedre." Han sier videre at "det er først og fremst i forbindelse med foredrag at jeg har brukt årsrapporten for å vise folk at det skjer noe." Han har brukt informasjon fra årsrapporten, først og fremst om egen avdeling, i tillegg til annen informasjon både i forbindelse med "skolering av partikolleger og foredrag utad for å fortelle om denne sektoren."

En tredje politiker (R8) har også brukt årsrapporten ved foredrag i partilag. Årsrapporten er "veldig grei for å ta på en lettfattelig måte de hovedtendenser som har vært på de forskjellige sektorer. Det har vært nesten umulig å få denne oversikten før." Tidligere kom opplysningene seint, og det var et "helsikens arbeid" å skaffe seg en oversikt fra innstillingene i ulike saker. Når han holder foredrag i partilag, pleier han å ha en innledning på 10-20 minutter, før de har diskusjon. Han har da behov for oversikt, slik han får fra årsrapporten, og ikke detaljer. Det er hovedsakelig avdelingsavsnittet han har brukt i forbindelse med foredrag, selv om han har sett litt i bilaget også. Han sier videre at folk ofte spør om de ikke gjør noe i kommunen, og at "folk tror deg bare halvveis" når du sier at det skjer noe. "Årsrapporten er her et godt bidrag, fordi du ser hva som skjer. Jeg har anbefalt partikolleger årsrapporten, for her har du oppdatert nesten alt som skjer i kommunen på en enkel måte."

En fjerde politiker (R10) har holdt to foredrag i den aktuelle perioden. "Jeg brukte litt fra rådmannens kommentar uttrykt i mine ord. Det ble veldig godt mottatt." Det var noen opplysninger om kommunens finansielle utvikling han brukte fra rådmannens kommentar. Forøvrig brukte han mest opplysninger om egen avdeling i årsrapporten.

En femte politiker (R5) har indirekte brukt årsrapporten i et foredrag. Han bladde nemlig igjennom årsrapporten og viste den til en ungdomsflokk som han møtte. Han sa også til ungdommene at de kan få årsrapporten ved henvendelse til kommunen, f.eks. når de skal skrive særoppgaver på skolen. Årsaken til at han viste årsrapporten til disse ungdommene, var at han ville vise de den omfattende og varierte aktiviteten som foregår i kommunen.

En sentral tjenestemann (R7) har holdt noen foredrag om kommunen. Han har blant annet brukt informasjon fra balansen, finansieringsanalysen og notene. Han brukte videre figuren som viser utviklingen i fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene i et foredrag i miljøverndepartementet. I et foredrag på NHH, hvor flere av forskergruppas medlemmer var til stede, brukte han utviklingstallene for lønn og stillinger i årsrapporten. Etter dette foredraget hvor han henviste til årsrapporten, ba en representant for kommunens hovedbankforbindelse som også var til stede, om å få tilsendt fire eksemplarer av årsrapporten. Tjenestemannen sørget derfor for at det ble sendt fire årsrap-

porter til vedkommende person.

En kommunaldirektør (R1) har hatt mest nytte av den finansielle analysen, fordi han må se egen virksomhet som en del av totalvirksomheten i kommunen, og sin egen avdeling kjenner han godt fra før. Årsrapporten inneholder "inngangsdata på et veldig forståelig plan som jeg har syntes har vært veldig fint i foredrag." En annen kommunaldirektør (R11) "har benyttet opplysninger fra egen virksomhet (i årsrapporten) i foredrag." Dessuten har han supplert opplysninger fra årsrapporten med andre opplysninger om egen virksomhet. Forøvrig har han brukt årsrapporten mer for å skaffe seg en rask oversikt over utviklingen i de enkelte avdelingene. En tredje kommunaldirektør (R13) holder mange foredrag. Da de utarbeidet tabellene og figurene til avdelingsavsnittet, laget de også transparanger av dem. Disse transparangene har han seinere brukt i foredrag, og har på den måten indirekte brukt opplysninger fra avdelingsavsnittet om egen virksomhet i foredrag. Deretter sier han at han også har brukt fordelingen av driftsutgifter på kommunalavdelingene i årsrapporten. "Det er også litt å hente fra andre kommunalavdelinger for bruk i foredrag." Han har videre hentet opplysninger fra andre kilder enn årsrapporten, bl.a. opplysninger om personalet i avdelingen. I foredrag går det mer på innholdet av virksomheten enn på kommunens finansielle utvikling. En fjerde kommunaldirektør (R16) brukte opplysninger om egen kommunalavdeling i årsrapporten da de nylig hadde et seminar på avdelingssjefsnivå i hans avdeling. De opplysningene i årsrapporten som han brukte, viser hva de finansielle midlene i avdelingen er brukt til.

Budsjettarbeid

Fem politikere har brukt den finansielle analysen i arbeidet med langtidsbudsjettet. Fire av disse politikerne har også brukt den finansielle analysen i arbeidet med årsbudsjettet. De fem politikerne er samtlige kommunalråder for tre av de fire partiene som har kommunalråder og som jeg derfor intervjuer. Det er m.a.o. kun ett av partiene som ikke har brukt årsrapporten i budsjettarbeidet. Når det gjelder respondentenes nærmere omtale av bruken av årsrapporten i budsjettarbeidet, skiller de ikke klart mellom bruk i arbeidet med langtidsbudsjettet og i arbeidet med årsbudsjettet. En årsak til dette er at disse to budsjettprosessene henger nøye sammen i tid. Man er ikke forvel ferdig med arbeidet med langtidsbudsjettet før man begynner på arbeidet med årsbudsjettet. Dessuten er det meningen at rammene for langtidsbudsjettet skal styre arbeidet med årsbudsjettet (se kommunens stryingsprosedyre i figur 4.4, kap. 4). I det følgende omtales derfor respondentenes bruk av årsrapporten i budsjettarbeidet generelt, dvs. bruk både i langtids- og årsbudsjettprosessene. I den utstrekning respondentene skiller mellom bruk av årsrapporten i de to budsjettprosessene, omtales selvfølgelig dette.

Et av de politiske partiene som har brukt årsrapporten i budsjett-

arbeidet, har tre kommunalråder. Samtlige av disse tre politikerne har brukt den finansielle analysen i budsjettarbeidet. En av dem (R10) sier at "det er (R8) som er strategen" og som derfor brukte den finansielle analysen mest. Sistnevnte politiker "så etter hvordan utviklingen var i forhold til det vi har lært på kurset." Han brukte m.a.o. kunnskap som han tilegnet seg på "Bergenskurset" for å vurdere kommunens finansielle utvikling. Han brukte den finansielle analysen som generell bakgrunnsinformasjon i budsjettarbeidet. Dessuten så han på avdragsutviklingen for kommunens utlån, valutalånene og vurderte sannsynlig kursutvikling. I et møte viste han til utviklingen i kommunens valutalån i årsrapporten og sa at utviklingen ikke var slik to andre parti fremstilte den. Han har videre sett på skatteutviklingen i den finansielle analysen, fordi han var på jakt etter mer sikre anslag enn det de pleier å få fra Kemneren. "De månedlige oversiktene over skatteutviklingen fra Kemneren varierer mye, mens skatteutviklingen for hele året under ett pleier å bli tilnærmet som beregnet. Jeg ønsker derfor en historisk oversikt for å se hva som har skjedd." Han understreker imidlertid at han ikke har brukt den finansielle analysen særlig mye i budsjettarbeidet i år. Dette skyltes mange endringer i forutsetningene for budsjettarbeidet fra de sentrale myndigheter, slik som f.eks. varslete innstramningstiltak.

Den tredje politikeren fra samme parti (R6) "så først og fremst på forholdet mellom de forskjellige inntektene." Den finansielle analysen "gir en oversikt som vi har hatt til disposisjon og som vi har sett på. Sammenlignet med budsjettet gir det god informasjon." Han har gått tilbake til den finansielle analysen i budsjettarbeidet og har spesielt sett på utviklingen i statlige overføringer i relasjon til det nye inntektssystemet, og utviklingen i renteutgifter og kurstap. Det er hovedsakelig i budsjettarbeidet at han nå har brukt den finansielle analysen, mens han tidligere først og fremst har brukt denne informasjonen for å skaffe seg en generell oversikt. Han har videre sett på de ulike avdelingene i årsrapporten i budsjettarbeidet. Han studerte utviklingen i bruk av finansielle midler i kommunalavdelingene, hva midlene er brukt til og vurderte behovene fremover. I forbindelse med diskusjon om barnehageutbyggingen, så han på omtalen av barnehagene i avsnittet for Helse og sosiale tjenester. Han så spesielt på utviklingen i barnehageprisene 1981-85 ved vurdering av barnehagepriser i budsjettet.

En politiker (R5) fra et annet parti sier at "vår gruppe har brukt den finansielle analysen i arbeidet med langtidsbudsjettet og årsbudsjettet." Det er mange vanskelige økonomiske uttrykk i budsjettarbeidet. De har derfor tatt frem begrep og opplysninger i årsrapporten. I hans partigruppe har de sett på hvilke muligheter de har og hvilke bommerter de har gjort. De har bl.a. sammenlignet regnskapet med det budsjettet som de selv satte opp. "Det har gått sport i å se om rådmannen har kommet nærmere de endelige resultater enn vi selv har greid." Han har konstatert at "politikerne har hatt rett når det gjelder skatteanslagene, mens rådmannen har hatt rett når det gjelder overskridelser." Han har "hele tiden årsrapporten lett tilgjengelig" og sier følgende om årsrapportens betydning for budsjettarbeidet:

"Årsrapporten er et helt nødvendig redskap i budsjettarbeidet slik den er nå. De som ikke kan årsrapporten vil bli satt til veggs i budsjettarbeidet."
(Politiker)

Den femte politikeren (R20) "var litt borte i den finansielle analysen i budsjettarbeidet. Jeg leste budsjettdokumentene og sammenlignet de med den finansielle analysen og forsøkte å forstå tallene." Denne politikeren brukte altså den finansielle analysen "som et slags forståelsesdokument" i arbeidet med langtidsbudsjettet. Han har imidlertid ikke brukt den finansielle analysen i arbeidet med årsbudsjettet. Denne politikeren tar videre opp spørsmålet om hvordan arbeidet med årsrapporten kan overføres til budsjettarbeidet. Undertegnede forklarer bl.a. at finansieringsanalysen også kan brukes i budsjettarbeidet. Han sier deretter at de nå har fått redusert antall budsjettdokumenter fra 8 til 2 stykker, men gir samtidig uttrykk for at han ønsker budsjettdokumentene enda mer lik årsrapporten. I bystyrets budsjettmøte noe seinere, hvor undertegnede er til stede, tar denne politikeren igjen opp spørsmålet om ikke budsjettdokumentene kan utarbeides mer lik årsrapporten.

En sentral tjenestemann (R3) sier at "vi har referert til årsrapporten i retningslinjene for budsjettarbeidet. Vi viste til årsrapporten i den hensikt å trekke den inn i dette arbeidet." Tjenestemannen har imidlertid ikke brukt årsrapporten i budsjettarbeidet utover dette, fordi han brukte andre dokument i det konkrete budsjettarbeidet.

En kommunaldirektør (R16) betrakter avsnittet "Finansiell analyse" og bilaget som finansiell analyse. Han har brukt den finansielle analysen både i slutten av rammefordelingsdiskusjonen og i arbeidet med årsbudsjettet for 1987. Han sier at årsrapporten kom noe seint til å kunne brukes i innledningen til rammefordelingsdiskusjonen. De har videre brukt den finansielle analysen i den interne forberedelse for arbeidet med årsbudsjettet i hans avdeling. Når det gjelder avdelingsavsnittet, sier han at "sektoravsnittet er for grovt for egen avdeling. Det er mer av informativ karakter for de andre avdelingene." Han sier videre at han som kommunaldirektør fører samtaler på to nivå, dvs. i rådmannsstaben og internt i egen avdeling. Han har brukt årsrapporten for å sammenligne hvor stor andel av kommunens totale ressurser som hans avdeling har fått i forhold til de øvrige avdelingene. Dessuten har han brukt årsrapporten internt i egen avdeling for å skape forståelse for avdelingens ressursrammer. Han har brukt årsrapporten overfor sine etatsjefer som "dokumentasjon på at vår avdeling ikke har lidd mer enn andre." Samtlige av hans etatsjefer er bedt om å sette seg inn i hva rammebetingelsene og hva kommunens politikk er. Dette indikerer at denne kommunaldirektøren har brukt årsrapporten på ulike måter avhengig av organisatorisk rolle. Han er forkjemper for sin avdeling vis á vis de øvrige avdelingene, og ønsker mest mulig ressurser tildelt sin avdeling. I denne situasjonen har han brukt årsrapporten for å sammenligne sin avdeling med de øvrige avdelingene. Deretter har han brukt årsrapporten som

vokter internt i sin avdeling for å skape forståelse for at avdelingen må holde seg innenfor de tildelte ressursene.

En annen kommunaldirektør (R11) har også brukt årsrapporten internt i sin avdeling i rammediskusjonen. "Årsrapporten har hatt betydning internt i forbindelse med langtidsbudsjettet." De har sett på muligheter for å tilpasse rammer mellom avdelingene. "Det er ting som har vært av interesse som bakgrunnsinformasjon."

To kommunaldirektører som ikke har brukt den finansielle analysen i budsjettarbeidet, har brukt andre deler i årsrapporten i dette arbeidet. En av dem (R1) brukte avdelingsavsnittet og bilaget i budsjettarbeidet for å skaffe seg generell informasjon i tillegg til andre mer detaljerte data som han hentet fra andre kilder. Den andre kommunaldirektøren (R12) brukte opplysninger om utviklingen for et bestemt formål for å forberede seg på mulige spørsmål fra politikerne i årsbudsjettprosessen. Grunnen til at han ventet spørsmål fra politikerne, var at administrasjonen foreslo en relativt stor økning i utgiftene til dette formålet. "Jeg var forberedt på spørsmål og påstander fra politikerne om utviklingen i dette formålet de siste årene." Det viste seg seinere at det ikke kom spørsmål fra politikerne om denne utviklingen, men han understreker at årsrapporten gir en grei oversikt som er nyttig å ha selv om han ikke fikk spørsmål denne gangen.

Øvrige bruksområder

Et medlem av et av hovedutvalgene anmeldte en interpellasjon om budsjettavviket for vedkommende avdeling slik det fremkommer i årsrapporten. Den kommunalråden (R10) som er formann i dette hovedutvalget, brukte omtalen av vedkommende avdeling i årsrapporten ved behandlingen av interpellasjonen.

En sentral tjenestemann (R3) brukte årsrapporten da han utarbeidet en melding til formannskapet om regnskapet for 1985. I denne meldingen henviser han også til årsrapporten.

Revisjonssjefen har brukt den finansielle analysen på to fagmøter med medarbeiderne, og sier at "finansieringsanalysen erstatter mye (det standardiserte) kommuneregnskapet." Kommunerevisjonen har stedlige revisjonsenheter ved de ulike kommunalavdelingene som reviderer respektive kommunalavdelingsregnskap. Revisjonssjefen har derfor brukt "avdelingsavsnittet vis-à-vis våre revisjonsenheter ute i marken på de to fagmøtene våre. Alle revisorene har fått årsrapporten."

En politiker (R5) brukte finansieringsanalysen da han vurderte kommunens låneaktiviteter (se avsnitt 7.3.1 ovenfor). Dessuten har han brukt årsrapporten på annen måte, fordi han har stilt spørsmål med utgangspunkt i årsrapporten. Kakediagrammet på side 31 i årsrapporten i avsnittet for Teknisk utbygging viser at 10% av vedlikeholdsutgiftene går til gaterenhold. Han har imidlertid ikke sett så mange personer som rengjør gatene. Nå

har han funnet ut at en vesentlig del av disse vedlikeholdsutgiftene går til rengjøring av torget. Dette har han som kommunalråd ikke visst, mens administrasjonen har visst det. Han mener derfor at den delen av kaka som er oppført som gaterenhold bør deles i to; gaterenhold og renhold torget.

En kommunaldirektør har brukt årsrapporten i "drøftelsene mellom meg og vår nye økonomisjef." De drøftet litt brukbarheten av årsrapporten i forbindelse med målstyring av virksomheten, men fant ut at årsrapporten ikke er velegnet for dette formålet på kommunalavdelingsnivå.

Generell informasjon

I tillegg til den konkrete bruken som er omtalt ovenfor, er det sju respondenter (2 politikere og 5 tjenestemenn) som trekker frem at årsrapporten inneholder generell informasjon som det er nyttig å ha kjennskap til. En kommunaldirektør sier f.eks. at den finansielle analysen gir generell informasjon for han, "men jeg driver ikke med finansiell analyse." "Jeg har lest det og har tilpasset meg innholdet," sier en sentral tjenestemann. En annen respondent sier følgende:

"Jeg har lest den finansielle analysen. Den gir meg generell bakgrunnsinformasjon ved kommentarer til saker. Jeg har lagret informasjon i hjernen. Jeg skriver ikke saker." (Sentral tjenestemann)

En politiker har ikke brukt den finansielle analysen på annen måte enn for å se hvordan dette henger sammen. Han sier dessuten at han "i går i formannskapet anbefalte de andre å se i årsrapporten, og ikke kun se på enkeltstående tilfeller." En annen politiker sier at "jeg har brukt den finansielle analysen for å lære. Jeg har forsøkt å overføre dette til andre regnskap. Jeg har dette i bakhodet når jeg kikker på andre regnskap." En kommunaldirektør har ikke brukt årsrapporten utenom for å skaffe seg allmenn informasjon. "Jeg bør ha en viss kjennskap til det selv om jeg ikke har direkte bruk for det i arbeidet." Han sier videre at "årsrapporten er et godt uttrykk for den oversikt som jeg bør ha over hoveddata i kommunen."

"Nei, jeg har ikke brukt årsrapporten. Hva bruker du av stoff? Det er ikke lett å si slike ting. Jeg har ikke hatt årsrapporten konkret for hånden ved løsning av spesielle oppgaver. Hvis det hvert år kommer en årsrapport, kan vi bla tilbake og ha et annet grunnlagsmateriale. Vi kan snakke om tingene på en annen måte." (Kommunaldirektør)

Denne kommunaldirektøren understreker at årsrapporten gir generell bakgrunnsinformasjon som er nyttig å ha, og at det er mer sjelden at årsrapporten vil være nyttig ved løsning av konkrete saker. Han fortsetter:

"Jeg oppfatter dette som en form for læring. Du kan mer om den kommunen du jobber i, og du vet mer om det andre jobber med som også jobber i kommunen. Det er bakgrunnsinformasjon i større utstrekning enn

stoff du har for hånden." (Kommunaldirektør)

Annen bruk av årsrapporten

I likhet med årsrapporten for 1984, brukes også årsrapporten for 1985 på organisatorisk nivå. Denne bruken omtales i det følgende.

Beslutningsprosesser

Årsrapporten brukes også i år som rådmannens regnskapsredegjørelse til bystyret. Som en følge av utarbeidelsen av årsrapporten har det dessuten blitt bestemt at kommunens årsberetning (jf. kap. 5) ikke lenger skal utarbeides. Den siste utgaven av årsberetningen ble derfor utarbeidet for 1984.

Det blir videre bestemt at kommunalavdelingene, i stedet for å skrive i årsberetningen, skal utarbeide egne årsberetninger i tilknytning til årsrapporten. Disse årsberetningene skal inneholde noe mer utfyllende informasjon om de enkelte kommunalavdelingene enn det som finnes i årsrapporten, og skal først og fremst distribueres til respektive hovedutvalg.

Vi ser altså at årsrapporten erstatter både regnskapsredegjørelsen og årsberetningen som en del av kommunens regnskapsavleggelse (jf. kap. 5). Fra og med regnskapsåret 1985 består følgelig kommunens regnskapsavleggelse av standardrapporten, revisjonsberetningen og årsrapporten. Dette betyr at kommunens regnskapsavleggelse, først og fremst i form av årsrapporten, fremstår nå som et enhetlig sett av opplysninger i den forstand at kommunen har et regnskap med tilhørende kommentarer.

På samme måte som i fjor, refereres det også i år til årsrapporten i rådmannens budsjettinnstilling. Vi finner nemlig at rådmannen refererer til årsrapporten for 1985 i forbindelse med omtale av kommunens finansielle utvikling og situasjon i budsjettinnstillingen for 1987.

7.3.3 Eksterne reaksjoner på årsrapporten

Jeg intervjuer de samme seks eksterne respondentene om årsrapporten for 1985 som jeg tidligere intervjuet om årsrapporten for 1984 (se kap. 3, avsnitt 3.4 og kap. 6, avsnitt 6.3.3). Omtalen av reaksjonene på årsrapporten følger samme struktur som ble brukt tidligere. Respondentene deles derfor inn i to grupper; respondenter med tilknytning til Bergen kommune og respondenter uten slik tilknytning.

Gruppe med tilknytning til Bergen kommune (gruppe 1)

Bergen kommune er den største kommunen som Fylkesmannen i Hordaland har tilsyn med. Dette, sammen med det forhold at

Bergen kommune får tildelt ekstraordinære statstilskudd på 60 millioner kroner både for 1985 og 1986, gjør at Fylkesmannen er spesielt interessert i å følge med i utviklingen i Bergen kommune (se også kap. 6, avsnitt 6.3.3). De to respondentene hos Fylkesmannen har derfor brukt årsrapporten for å skaffe seg en oversikt over utviklingen i Bergen kommune.

Sammen med en kollega brukte de også årsrapporten ved behandlingen av Bergen kommunes budsjett. "Vi bladde lenge i årsrapporten da vi så på budsjettet for Bergen kommune," sier en av dem. De har sett på den historiske utviklingen i årsrapporten i forbindelse med vurderingen av kommunens budsjett. Begge respondentene fremhever at de spesielt har sett på utviklingen i sosialhjelpsutgiftene, fordi "det har vært en del svakheter der," slik en av dem uttrykker seg.

Som nevnt ovenfor følges utviklingen i Bergen kommune ekstra nøye av Fylkesmannen på grunn av tildelingen av ekstraordinære statstilskudd. En av respondentene fremhever f.eks. at han har studert rådmannens kommentar grundig i denne sammenheng. I sin kommentar omtaler rådmannen disse ekstraordinære statstilskuddene. Dette synes respondenten er greit, selv om han selvfølgelig visste beløpenes størrelse fra før. Det synes følgelig ikke å være noen tilfeldighet at denne respondenten har årsrapporten liggende i samme mappe som han har andre opplysninger om de ekstraordinære statstilskuddene til Bergen kommune.

Denne respondenten har også brukt årsrapporten ved utarbeiding av kommentarer og meldinger til Kommunaldepartementet om utviklingen i Bergen kommune:

"Jeg har gjort bruk av årsrapporten i forbindelse med kommentarer til departementet. Vi føler oss på trygg grunn når vi har årsrapporten å holde oss til."

Begge respondentene har videre brukt årsrapporten som oppslagsverk i andre sammenhenger. "Årsrapporten blir brukt alt etter hva vi har for hånden," sier en av dem. Han har funnet mange nyttige opplysninger i årsrapporten, og det har hendt at han deretter har gått videre til andre kilder for å finne ytterligere informasjon.

Før samtaler med gjester har denne respondenten lest i årsrapporten for å forberede seg på mulige spørsmål. For, som han sier, "du vet aldri hva de spør om." Ettersom Bergen kommune er den største kommunen i Hordaland, er det særlig Bergen gjestene stiller spørsmål om. Dette er årsaken til at årsrapporten for Bergen kommune er svært nyttig i denne sammenheng. Det er spesielt utviklingen innenfor sosial- og skolesektorene han har sett på før besøk. Den andre respondenten har også brukt årsrapporten på tilsvarende måte. Han leste f.eks. nøye igjennom årsrapporten for å forberede seg til et møte med ordfører og rådmann i Bergen kommune. Det viste seg seinere på møtet at han fikk god nytte av denne gjennomlesningen av

årsrapporten.

Denne respondenten har også brukt årsrapporten noen ganger i foredrag for politikere og tjenestemenn i kommuner for å vise hvordan man kan presentere stoff om kommunen. Han fortsetter:

"Jeg har bedt en del politikere og rådmenn om å se i årsrapporten, fordi det er ualminnelig mye bra her."

Respondenten sier også at årsrapporten for 1984 ble mer brukt enn årsrapporten for 1985, men han brukte førstnevnte årsrapport feil. Han leste nemlig den første årsrapporten ord for ord, men fant etter hvert ut at det ikke var mulig å absorbere alt i årsrapporten. Han brukte også for mange tall fra den første årsrapporten i foredrag, fordi han merket at folk "falt av lasset". Den andre årsrapporten (årsrapporten for 1985) har han derimot lest i ved ulike anledninger, og han har bl.a. brukt den i budsjettarbeid, som oppslagsverk og for å vise andre kommuner hvordan man kan informere om kommunen (se omtalen ovenfor). Han konkluderer derfor med at:

"...min prøving og feiling når det gjelder bruk av årsrapporten for 1984 har gitt meg større glede av å bruke årsrapporten for 1985."

Den tredje respondenten i denne gruppa synes "alt er interessant om nabokommunen Bergen." Han har likevel konsentrert seg om første del av årsrapporten som gir en oversikt over Bergen kommune, og har sett mindre på avdelingsavsnittet og bilaget. Og som han sier: "Jeg har ikke gått i dybden på vurdering av Bergen kommunes finansielle utvikling, men sammenligner helst med egen kommune."

Gruppe uten tilknytning til Bergen kommune (gruppe 2)

En av de to respondentene som brukte Bergen kommunes første årsrapport som et eksempel på hvordan regnskapsinformasjon kan presenteres, har nå også brukt årsrapporten for 1985 på denne måten. Denne respondenten arbeider i Kommunaldepartementet, men er ikke involvert i arbeidet med nye forskrifter. Likevel sier han at:

"vi vil ta årsrapporten i betraktning når vi skal arbeide videre med budsjett- og regnskapsforskriftene når det gjelder terminologi og systematikk."

Den andre respondenten som også brukte den første årsrapporten for å vise hvordan regnskapsinformasjon kan presenteres, har ikke brukt årsrapporten for 1985. Han tror heller ikke at han vil få nytte av fremtidige utgaver av årsrapporten for Bergen kommune. En årsrapport for egen kommune tror han imidlertid at han ville fått nytte av. Det kan her innskytes at denne respondenten (politiker) i fjor, etter at han så Bergen kommunes første årsrapport, foreslo at hans kommune skulle utarbeide en enklere og rimeligere versjon av årsrapporten. Men

som det fremgår av omtalen ovenfor, er det ennå ikke utarbeidet noen årsrapport for hans kommune.

Den respondenten som i forrige intervju sa at han ville diskutere årsrapporten med kolleger, har nå gjort dette. Han understreker imidlertid at det i forskjellige dokument ikke bør komme for mange nye tabeller, hvis de tabeller man har etter forskriften er brukbare. Det er spesielt hovedoversikten han savner i årsrapporten, fordi han synes hovedoversikten inneholder vel så interessant informasjon som finansieringsanalysen. Finansieringsanalysen er, etter hans mening, vanskelig å forstå, bl.a. fordi den inneholder for mange tall. Han mener at en måte å forenkle finansieringsanalysen på, er å utelate budsjettall. Denne respondenten er likevel positiv til Bergen kommunes årsrapport, og sier at den legger opp til "et mønster som vi bør lære noe av." Med dette mener han at årsrapporten vil være en av flere informasjonskilder i de diskusjoner som de skal ha om et nytt styringssystem i hans kommune.

Oppsummering

De to gruppens reaksjoner på årsrapporten har nå gått i hver sin retning. Respondentene i gruppe 1, spesielt de to hos Fylkesmannen, har brukt årsrapporten mer og mer. Det som kjenner disse to respondentene i denne sammenheng, er at de har den sterkeste tilknytning til Bergen kommune i den forstand at de er opptatt av Bergen kommune i sitt arbeid. Den tredje respondenten i gruppe 1 viser om lag samme interesse for de to årsrapportene til Bergen kommune. Denne respondenten har også en viss tilknytning til Bergen kommune, fordi han arbeider i en av nabokommunene til Bergen.

Når det gjelder respondentene i gruppe 2, har interessen for Bergen kommunes årsrapport blitt mindre. Som fremhevet i kapittel 6 (avsnitt 6.3.3), var denne gruppas interesse utelukkende knyttet til den nye presentasjonsmåten for regnskapsinformasjon i form av årsrapporten for 1984. I den andre årsrapporten, årsrapporten for 1985, videreføres denne presentasjonsmåten. Det er derfor ikke så store endringer rent fremstillingsmessig mellom de to årsrapportene, i hvert fall ikke sammenlignet med forskjellen på standardrapporten og den første årsrapporten. Ettersom innholdet i årsrapporten ikke er av interesse for gruppe 2, er det følgelig relativt lite nytt i årsrapporten for 1985 for denne gruppa.

7.4 Oppsummering og fortsatt forskning

En oppsummering av de interne respondentenes reaksjoner på årsrapporten for 1985 finnes i dette avsnittet. Disse reaksjonene sees i lys av reaksjonene på den første årsrapporten (se kap. 6) for å få frem om det har skjedd noen utvikling fra den første til den andre årsrapporten. I denne forbindelse diskuteres det spesielt hvordan bruken av årsrapporten har utviklet seg. Avslutningsvis diskuteres også en eventuell fortsatt deltakelse i års-

rapportprosessen i Bergen kommune.

Presentasjonsmåten gjenkjennes

I foregående kapittel så vi at den nye måten å presentere regnskapsinformasjon på, ble godt mottatt av respondentene. Årsrapporten for 1985 bygger derfor i store trekk på årsrapporten for 1984. Dette har nå ført til at respondentene etter hvert er begynt å bli kjent med strukturen på årsrapporten, og dermed lettere har funnet frem i rapporten.

Økt bruk av årsrapporten

En sammenligning av bruken av årsrapporten for 1985 med bruken av årsrapporten for 1984, viser at rapportene i stor grad har blitt brukt på samme måte; oppslagsverk, foredrag og budsjettarbeid. Årsrapporten har dessuten blitt brukt til kontrollformål, men denne bruken er det stort sett bare revisjonen som står bak. Dette betyr at årsrapporten ennå ikke er blitt politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen.

Et karakteristisk trekk ved bruken av årsrapporten, er rapportens lette tilgjengelighet. Årsrapporten er blitt et dokument som respondentene har "for hånden", og som de slår opp i når de raskt har bruk for opplysninger om utviklingen i kommunen. Bruk av årsrapporten som oppslagsverk og i foredrag er gode eksempler på dette.

Vi har også sett at årsrapporten har blitt brukt til å kontrollere påstander som har blitt fremsatt. Dette er et eksempel på at årsrapporten, i en viss utstrekning, har bidratt til å redusere usikkerheten om hva som virkelig har hendt (jf. March og Olsen, 1976) i kommunen. Denne egenskapen ved årsrapporten står forøvrig i skarp kontrast til den kompliserte regnskaps-teknologien som er en viktig egenskap ved standardrapporten. Som påpekt i kapittel 5, unngår politikerne (og tjenestemennene) standardrapporten pga. denne kompliserte teknologien for å unngå å bli mer usikre på hva som har hendt i kommunen.

Et annet karakteristisk trekk ved årsrapporten, er at den gir respondentene en generell oversikt over utviklingen i kommunen. Som fremhevet foran i kapitlet, er det flere av respondentene som eksplisitt trekker frem at årsrapporten inneholder generell informasjon som det er nyttig å ha kjennskap til. Det synes videre som om det er denne generelle oversikten som har vært viktig for respondentene i budsjettarbeidet, som forøvrig er et svært viktig arbeid, eller prosess, i en kommune (jf. kap. 4). Respondentene har i mindre grad brukt årsrapporten konkret i budsjettarbeidet. Bruk av årsrapporten på en slik generell måte i budsjettprosessen, er et annet eksempel på at årsrapporten har bidratt til å redusere usikkerheten om hva som har hendt i kommunen. Det er dessuten flere av respondentene, hovedsakelig politikere, som fremhever at de har brukt årsrapporten som et

slags læringsdokument, fordi det ofte brukes mange vanskelige begrep i budsjettarbeidet.

En viktig egenskap ved årsrapporten er altså den lett tilgjengelige oversikten som den gir over kommunen. Vi har også tidligere sett at det er helhetsfokuseringen som respondentene synes er mest interessant i årsrapporten. Denne interessen for oversiktsinformasjon henger ganske sikkert sammen med respondentenes ledende roller i kommunen. Det er m.a.o. ingen overraskelse at toppledelsen har behov for lett tilgjengelig oversiktsinformasjon om kommunen. Denne observasjonen bidrar forøvrig også til å kaste ennå mer lys over hvorfor respondentene unngår det standardiserte kommuneregnskapet. I dette regnskapet finner vi nemlig svært detaljert informasjon som er meget vanskelig tilgjengelig. Det må derfor kunne sies at det standardiserte kommuneregnskapet ikke er tilpasset toppledelsens informasjonsbehov, mens årsrapporten i stor grad synes å fylle (en del av) dette behovet.

Fortsatt deltakelse i årsrapportprosessen

Begge de to konsulentene som vi startet å samarbeide med i prosjektgruppa, er nå sluttet i kommunen. Vi har imidlertid fått en ny samarbeidspartner i denne gruppa, Egil Reinholdtsen. Egil deltok for første gang i prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1985, noe som betyr at han fortsatt må lære en del om hvordan årsrapporten kan utarbeides. Til dette kommer det forhold at Egil foreløpig er alene fra kommunen sin side når det gjelder den konkrete utarbeidingen av årsrapporten. Selvfølgelig bidrar andre aktører i kommunen med materiale til årsrapporten, men det gjenstår et svært omfattende arbeid før dette materialet er satt sammen til en helhetlig årsrapport.

Vår vurdering i forskergruppa er derfor at det er en stor sannsynlighet for at arbeidet med årsrapporten vil stoppe opp, eller i beste fall at årsrapporten vil komme lenge etter regnskapsårets utgang, hvis vi ikke deltar i prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1986. Det er helt urealistisk å forvente at Egil, som ennå ikke fullt ut behersker utarbeidingen av årsrapporten, skal kunne klare å utarbeide en slik rapport innen rimelig tid når han til og med skal gjøre mesteparten av arbeidet alene. Det var f.eks. vanskelig nok å utarbeide årsrapporten for 1985 innen rimelig tid til tross for at vi var fire-fem personer i prosjektgruppa, og fire av oss hadde erfaring fra prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1984. Foreløpig er det derfor forskergruppa som representerer kontinuiteten i arbeidet med årsrapporten.

Som det fremgår av omtalen foran i dette kapitlet, er årsrapporten begynt å bli brukt mer og mer av aktører, både politikere og tjenestemenn, i kommunen. I intervjuene har repondentene også gitt uttrykk for at de ønsker at kommunen skal fortsette med å utarbeide årsrapport. For å bidra til at utarbeidelsen fortsetter, velger vi i forskergruppa å fortsette å delta i årsrapportprosessen.

Forskergruppa deltar altså i arbeidet med å utarbeide neste årsrapport for Bergen kommune - årsrapporten for 1986. Etter-som den finansielle analysen ble svært godt mottatt av respon-dentene, foretas det ingen store endringer i denne analysen. To mindre endringer som foretas er at kommunerevisors uttalelse tas med for å øke årsrapportens legitimitet i kommunen, og det fjerde hovedtallet endres til nå å fokusere på utviklingen i regnskapsmessig og budsjettert arbeidskapital (se vedlegg 2 og 4). Dette betyr at de største endringene fra årsrapporten for 1985 til årsrapporten for 1986 foretas i avdelingsavsnittet og vedlegget (tidligere kalt bilag) til årsrapporten. Og fordi foku-seringen i denne avhandlingen er på den finansielle analysen, viser jeg til Olson (1987) for en nærmere diskusjon om avdelingsavsnittet i årsrapporten for 1986, samt vedlegget til denne årsrapporten. Av samme grunn - fokusering på den finansielle analysen - gjennomfører jeg ikke nye intervju med respondentene for å innhente reaksjoner på årsrapporten for 1986 (jf. kap. 3, tab. 3.1). Jeg viser derfor til Velure (1987) for en diskusjon om hva enkelte av topplederne - altså enkelte av de aktørene som inngår i mine intervjurunder - synes om årsrapporten for 1986.

Reaksjoner på årsrapporten - oppsummering og videreføring

I dette kapitlet foretas det en oppsummering av diskusjonen i de foregående kapitlene om reaksjoner på årsrapporten. Dessuten videreføres diskusjonen, ved at ny empiri presenteres og diskuteres. Dette blir gjort for å etablere et enda bedre empirisk grunnlag å basere en dypere analyse på (se kap. 9), enn det grunnlaget som er etablert i de foregående kapitlene. Diskusjonen i dette kapitlet fokuserer først på interne reaksjoner på årsrapporten. Deretter rettes fokus mot eksterne reaksjoner. Kapitlet avsluttes med at det presenteres et sammendrag av de interne og eksterne reaksjonene på årsrapporten.

8.1. Interne reaksjoner på årsrapporten

Toppledelsens reaksjoner på årsrapporten er tidligere delt inn i to grupper; synspunkter på årsrapporten og bruk av årsrapporten. Samme inndeling følges i den følgende analysen. For å undersøke om toppledelsens reaksjoner på årsrapporten har endret seg over tid, diskuteres utviklingen fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985.

Diskusjonen videreføres deretter basert på ny empiri, dvs. empiri om bystyrets behandling av kommunens regnskaper (bystyrebehandlingen). Dette blir gjort for å undersøke om politikerne bruker årsrapporten som et kontrollinstrument overfor administrasjonen.

8.1.1 Økt forståelse av regnskapsinformasjon

I kapittel 3 er det fremhevet at læring er en svært viktig prosess i aksjonsforskning. Og for å undersøke om respondentene gjennomgår en læringsprosess med hensyn til å forstå regnskapsinformasjon, analyseres nå respondentenes reaksjoner på årsrapportens finansielle del. Fokus rettes mot utviklingen fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985.

I tabell 8.1 vises respondentenes begrunnelser for at de synes balansen inneholder interessant informasjon. Tabellen er en bearbeidet versjon av tabellene 6.2 og 7.9, som viser respondentenes begrunnelser for interessant informasjon i balansen i

henholdsvis årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985.

	Årsrapport	
	1984	1985
Likviditet	6	12
Egenkapital	4	
Utvikling		6

Tabell 8.1: Begrunnelser for interessant informasjon i balansen.

Tabellen viser at det er ingen respondenter som sier at balansen i årsrapporten for 1985 inneholder interessant informasjon om kommunens egenkapital, mens fire respondenter sier dette om årsrapporten for 1984. Dessuten er det flere respondenter som påpeker svakheten ved anleggsmidlene og egenkapitalen når de kommenterer årsrapporten for 1985. Det er videre dobbelt så mange respondenter som fremhever at balansen i årsrapporten for 1985, sammenlignet med balansen i årsrapporten for 1984, inneholder interessant informasjon om kommunens likviditet. Halvparten av disse respondentene fremhever dessuten at det er interessant å se utviklingen i likviditeten over tid. Sammenholdt med tidligere beskrivelse av balansen (likviditetsoversikt, samt svakheten ved anleggsmidlene og egenkapitalen; se f.eks. kap. 6, avsnitt 6.2.2), indikerer disse synspunktene at respondentenes forståelse av informasjonen i balansen er økt fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985.

Et annet eksempel på økt forståelse av informasjonen i årsrapportens finansielle del, er synspunktene på hovedtallene og den finansielle vurderingen. Hovedtallene og den finansielle vurderingen hjelper respondentene med å tilegne seg informasjon om kommunens finansielle utvikling og stilling. Dette kommer klart uttrykt i synspunktene på det første hovedtallet ("Reell vekst i utgifter løpende virksomhet") og den finansielle vurderingen.

Den reelle veksten i utgifter løpende virksomhet viser seg å være større enn det respondentene trodde. Dette har sammenheng med at man til stadighet snakker om nullvekst eller nedskjæringer i budsjettene. Og budsjettene fokuserer alltid på fremtiden. Derfor er dette første gang respondentene har sett hvor stor kommunens reelle vekst har vært de siste årene.

Den finansielle vurderingen i årsrapporten har også bidratt til at respondentene har fått en klarere oppfatning om kommunens

finansielle utvikling, og at de i større grad enn tidligere er i stand til å gi uttrykk for denne oppfatningen. Dette illustreres i tabellene 8.2 og 8.3 nedenfor. Tabell 8.2 viser hvor mange respondenter som svarer på spørsmål om en vurdering av kommunens finansielle utvikling.

	Årsrapport	
	1984	1985
Ikke svar	8	4
Svar	11	15
	19	19

Tabell 8.2: Vurdering av kommunens finansielle utvikling.

I intervjuene om årsrapporten for 1984, er det hele 8 respondenter som ikke vil gi en vurdering av kommunens finansielle utvikling. Dette antallet halveres når intervjuene om årsrapporten for 1985 gjennomføres. Dette betyr at det har vært en økning over tid i antall respondenter, fra 11 til 15, som gir en vurdering av kommunens finansielle utvikling. Og i tabell 8.3 vises respondentenes begrunnelser for vurderingene. Når det gjelder årsrapporten for 1985, baseres tabellen på tabell 7.11 foran i avhandlingen.

	Årsrapport	
	1984	1985
Vanskelig utvikling	11	
Positiv utvikling		15
Høy vekst i driftsutgiftene		10
Sterk vekst i inntektene		6
Investeringssetterslep		5
Økning i arbeidskapital		5
Økning i selvfinansieringsgrad		3
Avhengig av andre		3

Tabell 8.3: Begrunnelser for vurderingene av kommunens finansielle utvikling.

De respondentene som gir en vurdering av kommunens finansielle utvikling basert på årsrapporten for 1984, prater i veldig generelle termer, slik som vanskelig finansiell utvikling. Enkelte av respondentene påpeker riktig nok at gjelden har økt, og at skatteinntektene har avtatt i betydning. Men noen mer konkret begrunnelse for vurderingene fremkommer ikke.

Basert på årsrapporten for 1985 begrunner derimot respondentene vurderingene på mer konkrete måter, ved at de trekker frem mer spesifikke opplysninger fra rapporten (se tabell 8.3). Kommunen har hatt en positiv finansiell utvikling i 1985, noe som illustreres ved økningene i arbeidskapitalen og selvfinansieringsgraden. Det har vært en sterk vekst både i inntekter og driftsutgifter. Kommunen har imidlertid fortsatt et investeringssetterslep, og den er avhengig av andre for å få tilgang på finansielle ressurser. Denne utviklingen i svarene fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985, viser bl.a. at respondentene begynner å bruke nye begrep, eller et nytt språk, i omtalen av kommunens finansielle utvikling. Begrepene arbeidskapital og selvfinansieringsgrad (definert slik som i årsrapporten) er f.eks. nye begrep i kommunen.

Konklusjonen blir at det er flere indikasjoner på at respondentenes forståelse av regnskapsinformasjon har økt siden forskningsprosessen startet. Disse indikasjonene kommer klartest til uttrykk i synspunktene på balansen, hovedtallet "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" og den finansielle vurderingen. En dypere analyse av denne læringsprosessen foretas i sammenheng med diskusjonen om forskningsmetoden i

8.1.2 Økt bruk av årsrapporten

Fra avhandlingens empiri fremgår det at de viktigste bruksområdene for årsrapporten har vært foredrag, budsjettarbeid og oppslagsverk. Dessuten har rapporten blitt brukt på enkelte andre måter (øvrig bruk), f.eks. av kommunerevisjonen for kontrollformål. Med utgangspunkt i disse bruksområdene, fokuseres det nå på de enkelte respondentenes bruk av årsrapporten for å undersøke om det finnes et mønster i denne bruken.

Første steg i denne undersøkelsen, er å ta utgangspunkt i de to hovedgruppene som respondentene tidligere er inndelt i: politikere og tjenestemenn. Dessuten er tjenestemennene inndelt i to undergrupper: sentrale tjenestemenn og kommunaldirektører. Denne inndelingen er forøvrig nettopp foretatt for at det skal være mulig å undersøke om de ulike gruppene reagerer på årsrapporten på forskjellige måter. I det følgende diskuteres dette spørsmålet med hensyn til respondentenes bruk av årsrapporten. Først fokuseres det på politikerne. Deretter rettes fokus mot tjenestemennene.

Politikernes bruk av årsrapporten

Politikernes bruk av årsrapporten er illustrert i tabell 8.4 nedenfor. Tabellen er en bearbejdet versjon av tabellene 6.5 og 7.13 som viser bruksområdene for henholdsvis årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985. I motsetning til de to sistnevnte tabellene, vises nå de enkelte politikernes bruk av rapportene. Et kryss (x) i tabellen indikerer at vedkommende politiker har brukt den aktuelle årsrapporten (årsrapporten for 1984 eller 1985) slik som kolonneoverskriften indikerer. For eksempel, respondent nr. 6 (R6) har brukt både årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985 i budsjettarbeidet og i foredrag. Dessuten har han brukt årsrapporten for 1985 som oppslagsverk. Han har derimot ikke brukt årsrapporten for 1984 som oppslagsverk, og har heller ikke brukt årsrapporten (årsrapporten for 1984 eller 1985) for andre formål enn de som er omtalt ovenfor. Rekkefølgen på respondentenes plasseringer i tabell 8.4, og de to følgende tabellene (tabellene 8.5 og 8.6), er ikke tilfeldig valgt. Dette vil fremgå av kommentarene til tabellene. Forøvrig brukes den nummerering av respondentene som er brukt foran i avhandlingen.

	Budsjettarbeid		Foredrag		Oppslagsverk		Øvrig bruk		Sum	
	84	85	84	85	84	85	84	85	84	85
Årsrapport	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Respondent 6	x	x	x	x		x			2	3
Respondent 8	x	x	x	x		x			2	3
Respondent 10	x	x	x	x		x		x	2	4
Respondent 5	x	x		x		x		x	1	4
Respondent 20		x							0	1
Respondent 15			x						1	0
Respondent 19			x	x	x	x			2	2
Sum	4	5	5	5	1	5	0	2	10	17

Tabell 8.4: Politikernes bruk av årsrapporten.

Tabellen gir et uttrykk for variasjonen eller bredden i antall bruksområder for årsrapporten. Et mål på denne variasjonen er gjennomsnittlig antall bruksområder pr. politiker (sum bruksområder/antall politikere). Beregnet for henholdsvis årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985, viser dette målet 1,4 (10/7) og 2,4 (17/7). Dette viser at gjennomsnittlig antall bruksområder pr. politiker har økt fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985. Politikerne har m.a.o. i gjennomsnitt brukt årsrapporten på flere måter over tid.

Det må understrekes at de enkelte kryssene i tabellen ikke sier noe om omfanget av bruken av årsrapporten. De sier kun at årsrapporten er brukt på den aktuelle måten av vedkommende respondent. For å foreta en dypere analyse av respondentenes bruk av årsrapporten, suppleres derfor tabellen med omtale av respondentenes bruk basert på omtalen i avhandlingens empiriske del.

Som fremhevet foran i avhandlingen, er budsjettprosessen en svært viktig prosess i en kommune. Og som det fremgår av tabell 8.4, har fem av de sju politikerne brukt årsrapporten i budsjettarbeidet. Disse politikerne tilhører tre av de fire politiske partiene som har kommunalråder, og som derfor inngår i toppledelsen i kommunen. Og bruken av årsrapporten i budsjettarbeidet, eller budsjettprosessen, har nettopp funnet sted i de enkelte partigruppene i disse politiske partiene.

Årsrapporten har gitt politikerne en generell oversikt over kommunen som de har funnet nyttig i arbeidet med budsjettet internt i partigruppene. Politikerne har i mindre utstrekning brukt årsrapporten på en mer konkret måte i budsjettarbeidet. Politikerne i ett av de tre partiene har f.eks. sett på utviklingen i

de forskjellige kommunalavdelingene, og har sammenlignet den med partiets prioriteringer. Dette har i neste omgang ført til at politikerne i større grad har fått en felles oppfatning om hva partiets budsjettforslag bør inneholde for å følge partiets prioriteringer. Årsrapporten har dessuten i stor grad blitt brukt i foredrag i partiforsamlinger i dette partiet.

Det er altså to politikere (R15 og R19) som ikke har brukt årsrapporten i den viktige budsjettprosessen. Disse to politikerne tilhører samme politiske parti. Selv om de har brukt årsrapporten på andre måter (se tabell 8.4), er denne bruken av lite omfang sammenlignet med tilsvarende bruk av de øvrige respondentene. Konklusjonen blir derfor at årsrapporten synes å være av større betydning for de fem politikerne som tilhører de tre førstnevnte partiene, enn for de to politikerne som tilhører sistnevnte parti.

Tjenestemennenes bruk av årsrapporten

Diskusjonen om tjenestemennenes bruk av årsrapporten, følger ovennevnte inndeling i sentrale tjenestemenn og kommunaldirektører. Først fokuseres det på kommunaldirektørene. Deretter omtales de sentrale tjenestemennene. Som forklart i kapittel 3, er det de tjenestemennene som ikke tilhører noen av kommunalavdelingene, som omtales som sentrale tjenestemenn. I tillegg til de fire som arbeider i sentraladministrasjonen, inngår kommunens revisjonssjef i denne gruppa. Han arbeider nemlig også med "hele" kommunen, og ikke kun med én av kommunalavdelingene.

Kommunaldirektørenes bruk av årsrapporten er illustrert i tabell 8.5. Tabellen forstås analogt til tabell 8.4 ovenfor.

	Budsjettarbeid		Foredrag		Oppslagsverk		Øvrig bruk		Sum	
	84	85	84	85	84	85	84	85	84	85
Årsrapport										
Respondent 1		x		x	x	x			1	3
Respondent 11		x		x		x	x		1	3
Respondent 12		x				x			0	2
Respondent 13				x	x		x		2	1
Respondent 16	x	x	x	x			x	x	3	3
Respondent 17							x		1	0
Respondent 4	x								1	0
Sum	2	4	1	4	2	3	4	1	9	12

Tabell 8.5: Kommunaldirektørenes bruk av årsrapporten.

Tabell 8.5 viser at gjennomsnittlig antall bruksområder pr. kommunaldirektør, har økt fra 1,3 (9/7) til 1,7 (12/7) over tid. Dessuten viser tabellen at fem av de sju kommunaldirektørene har brukt årsrapporten i budsjettarbeidet. For tre av direktørens vedkommende (R1, R11 og R16), er det internt i respektive kommunalavdeling at årsrapporten har blitt brukt i budsjettarbeidet. Samtlige av disse tre direktørene har dessuten brukt årsrapporten i foredrag og på annen måte, f.eks. som oppslagsverk. Årsrapporten har m.a.o. i stor grad blitt brukt av disse tre kommunaldirektørene.

Den fjerde kommunaldirektøren (R12) som har brukt årsrapporten i budsjettarbeidet, brukte rapporten for å forberede seg på mulige spørsmål fra politikerne. Dessuten har han flere ganger brukt årsrapporten som oppslagsvek i forbindelse med forskjellige saker som han har arbeidet med. Den femte direktøren (R4) medbrakte den første årsrapporten (årsrapporten for 1984), sammen med andre dokument, til budsjettmøter. Det viste seg imidlertid at han ikke fikk konkret bruk for rapporten. Derfor sluttet han med å bringe årsrapporten med seg til møter. Og som tabell 8.5 viser, har han ikke brukt årsrapporten for 1985, hverken i budsjettarbeidet eller på annen måte.

De to kommunaldirektørene (R13 og R17) som ikke har brukt årsrapporten i budsjettarbeidet, har brukt rapporten på andre måter. En av dem (R13) har f.eks. brukt opplysninger fra årsrapporten i foredrag og som oppslagsverk. Den andre direktøren (R17) har mer brukt årsrapporten for å skaffe seg en generell oversikt over kommunen, enn han har brukt rapporten i konkrete sammenhenger. Han fremhever nemlig at den oversikten som årsrapporten gir over utviklingen i kommunen, spesielt egen avdeling, har vært svært nyttig å ha kjennskap til i diskusjoner i ulike fora.

For å summere opp, konkluderer jeg med at kommunaldirektørens reaksjoner på årsrapporten kan inndeles i to grupper. I den første gruppa inngår seks av direktørene. For disse direktørens vedkommende synes årsrapporten å ha blitt et viktig dokument. Årsrapporten er i hvert fall brukt mer av disse direktørene enn av den sjuende direktøren (R4). Som det fremgår av omtalen ovenfor, har sistnevnte direktør hverken brukt årsrapporten for 1985 i budsjettarbeidet eller på andre måter.

De sentrale tjenestemennenes bruk av årsrapporten er illustrert i tabell 8.6. Tabellen forstås analogt til de to foregående tabellene.

	Budsjett- arbeid		Foredrag		Oppslagsverk		Øvrig bruk		Sum	
	84	85	84	85	84	85	84	85	84	85
Årsrapport	84	85	84	85	84	85	84	85	84	85
Respondent 2						x			0	1
Respondent 3		x	x			x	x	x	2	3
Respondent 7				x		x			0	2
Respondent 9									0	0
Respondent 14							x	x	1	1
Sum	0	1	1	1	0	3	2	2	3	7

Tabell 8.6: De sentrale tjenestemennenes bruk av årsrapporten.

Tabellen viser at gjennomsnittlig antall bruksområder pr. sentral tjenestemann, har økt fra 0,6 (3/5) til 1,4 (7/5). Dessuten viser tabellen at én av de sentrale tjenestemennene skiller seg ut når det gjelder antall forskjellige bruksområder. Dette er respondent nr. 3 (R3). Men som fremhevet ovenfor, betyr ikke dette det samme som at det er denne respondente som har brukt årsrapporten mest. I budsjettarbeidet har han f.eks. kun henvist til årsrapporten i retningslinjene for dette arbeidet. Utover dette brukte han ikke årsrapporten i budsjettarbeidet. Respondentens øvrige bruk av årsrapporten er også av et relativt lite omfang.

Når det gjelder de øvrige sentrale tjenestemennenes bruk av årsrapporten, er også den, med ett unntak, av et relativt lite omfang. Unntaket gjelder kommunens revisjonssjef. Revisjonssjefen har nemlig brukt årsrapporten i sitt daglige arbeid med å kontrollere kommunens regnskap, inkludert arbeidet med å utarbeide revisjonsberetningen til regnskapet. Dessuten har han gitt årsrapporten til sine revisjonsmedarbeidere, og han har bedt medarbeiderne om å sette seg inn i rapporten. Kommune-revisjonen, under ledelse av revisjonssjefen, har dessuten brukt årsrapporten på flere møter, hvorav undertegnede har vært til stede på noen av møtene og har observert at årsrapporten ble brukt her.

Konklusjonen blir at også de sentrale tjenestemennene kan inndeles i to grupper med hensyn til bruk av årsrapporten. I den ene gruppa finner vi kommunens revisjonssjef som i stor grad har brukt årsrapporten. Det må derfor kunne sies at årsrapporten er blitt et viktig dokument for han. I den andre gruppa finner vi de øvrige fire sentrale tjenestemennene. Disse tjenestemennene har brukt årsrapporten i betraktelig mindre grad enn revisjonssjefen, selv om en av dem har brukt rapporten på flere måter.

Oppsummering

Årsrapporten for 1985 har i stor grad blitt brukt på de samme måtene som årsrapporten for 1984: i budsjettarbeid, i foredrag, som oppslagsverk og på enkelte andre måter. Variasjonen i bruksområdene for årsrapporten har derfor stabilisert seg over tid. I tabell 8.7 vises imidlertid utviklingen i gjennomsnittlig antall bruksområder for de tre diskuterte respondentgruppene.

	Årsrapport	
	1984	1985
Politikere	1,4	2,4
Kommunaldirektører	1,3	1,7
Sentrale tjenestemenn	0,6	1,4

Tabell 8.7: Gjennomsnittlig antall bruksområder pr. respondent.

Tabellen viser at politikerne i gjennomsnitt har brukt både årsrapporten for 1984 og årsrapporten for 1985 på flere måter enn tjenestemennene (kommunaldirektørene og de sentrale tjenestemennene). Dessuten fremgår det fra tabellen at økningen i gjennomsnittlig antall bruksområder fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985, har vært størst for politikerne.

Omfanget av bruken har videre økt fra årsrapporten for 1984 til årsrapporten for 1985. Fra diskusjonen ovenfor fremgår det dessuten at bruken av årsrapporten kan inndeles i to grupper for hver av de diskuterte respondentgruppene: fem av politikerne har brukt årsrapporten mer enn de to øvrige politikerne; seks av kommunaldirektørene har brukt årsrapporten mer enn den sjuende kommunaldirektøren; og kommunens revisjonssjef har brukt årsrapporten mer enn de øvrige fire sentrale tjenestemennene. Mulige årsaker til denne todelingen av årsrapportens bruk, diskuteres i kapittel 9 (avsnitt 9.3).

8.1.3 Bystyrebehandlingen

Årsrapportens struktur følger kommunens ansvarsinndeling. Dessuten viser finansieringsanalysen kommunens kontantstrømmer, noe som betyr at analysen består av harde data. Og som det fremgår av kapittel 2 (avsnitt 2.1), sier normativ regnskapslitteratur at regnskapet i stor grad bør bestå av harde data for at regnskapsmottakeren skal kunne bruke regnskapet til å

utkreve ansvar fra den regnskapspliktige. I avsnitt 8.1.1 fremgår det at respondentene, riktig nok i varierende grad, har tilegnet seg finansiell informasjon om Bergen kommune fra årsrapportens finansielle del. Disse to forholdene - ansvarsrapportering med harde data og økt forståelse av regnskapsinformasjon - tilsier at politikerne bør kunne stille spørsmål til administrasjonen om kommunens finansielle utvikling med utgangspunkt i årsrapporten. Og for å undersøke om politikerne stiller administrasjonen til ansvar for denne utviklingen, diskuteres bystyrets regnskapsbehandling.

Som fremhevet foran i avhandlingen, er regnskap et fenomen som stadig er i utvikling. Regnskapsprosessen kan derfor best forstås med utgangspunkt i et dynamisk, i motsetning til et statisk, perspektiv. Derfor diskuteres bystyrets behandling av kommunens regnskaper med utgangspunkt i førstnevnte perspektiv. Diskusjonen starter med bystyrets behandling av sist avlagte regnskap før den nye årsrapporten ble utarbeidet for første gang, dvs. regnskapet for 1983, og avsluttes med en diskusjon om regnskapet for 1986. Diskusjonen vil fokusere på standardrapporten og årsrapporten. Jeg viser derfor til kapittel 6 (avsnitt 6.3.2) og kapittel 7 (avsnitt 7.3.2) for en diskusjon om årsrapporten sett i forhold til de øvrige dokumentene i kommunens regnskapsavleggelse. I sistnevnte kapittel fremgår det bl.a. at både regnskapsredigeringen og årsberetningen blir erstattet av årsrapporten som en del av kommunens regnskapsavleggelse fra og med 1985.

Regnskapet for 1983

Bystyrets interesse for standardrapporten må kunne karakteriseres som svært liten. Behandlingstiden har vanligvis innskrenket seg til de få sekunder som ordføreren trenger på å "klubbe" standardrapporten igjennom i bystyret. Det pleier m.a.o. ikke å være noen diskusjon i bystyret om innholdet i standardrapporten.

Det er heller ingen diskusjon om innholdet i standardrapporten for 1983. Det er imidlertid én politiker som ber om ordet, og hans eneste kommentar er at han synes det er noe seint å behandle regnskapet for 1983 i mars 1985. Denne uttalelsen indikerer forøvrig en av årsakene til bystyrets manglende interesse for standardrapporten. Bystyrets behandling foretas nemlig alltid lang tid etter regnskapsårets utgang. Det har ennå aldri skjedd at bystyret har behandlet standardrapporten i første halvår etter regnskapsårets utgang. Denne seint behandlingen fører til at innholdet i standardrapporten som regel er lite aktuelt når rapporten endelig fremlegges for bystyret. Når vi også vet at standardrapporten er svært vanskelig å forstå, er det ikke noen overraskelse at bystyrets interesse for standardrapporten er meget liten.

Regnskapet for 1984

Kommunens årsregnskap i form av standardrapporten for 1984 og årsrapporten for 1984, blir også behandlet svært seint. Som tidligere påpekt, er ikke årsrapporten for 1984 utarbeidet i sin endelige form før i september 1985. Bystyrets behandling av regnskapet foregår deretter i begynnelsen av desember 1985.

Det er fortsatt ingen diskusjon i bystyret om kommunens årsregnskap. Ved dette tidspunkt (desember) er nok politikerne for lengst begynt å bli opptatt av budsjettet for kommende år. Informasjon om det som skjedde i kommunen for (mer enn) et år siden, er nok mindre interessant i denne situasjonen. Vi har forøvrig også sett at de politikerne som deltar i forskningsprosessen foreløpig synes å ha problemer med å forstå innholdet i den nye årsrapporten (se kap. 6, avsnitt 6.4). Når det gjelder de øvrige politikerne i bystyret (bortsett fra de to politikerne som inngår i prøveintervjuene), er dette første gang de ser årsrapporten. Før det eventuelt kommer i gang en diskusjon om årsrapporten i bystyret, virker det derfor som om det både er nødvendig med en tidligere behandling av årsrapporten og ytterligere opplæring av politikerne i å forstå innholdet i rapporten.

Regnskapet for 1985

Kommunens andre årsrapport, årsrapporten for 1985, samt standardrapporten for 1985, blir behandlet av bystyret i slutten av oktober 1986. Vi finner heller ikke nå noen diskusjon i bystyret om kommunens regnskap. Det er imidlertid én politiker som ber om ordet og uttaler seg positivt om årsrapporten. Denne politikeren, som er medlem av Regnskaps- og desisjonsutvalget, fremsetter dessuten følgende forslag:

"Bystyret ber om å få seg forelagt rådmannens redegjørelse (årsrapporten) til regnskapet som egen sak så snart denne foreligger uavhengig av bykasse-regnskapets øvrige formelle behandling."

Dette forslaget gir altså uttrykk for at denne politikeren ønsker avsatt tid i bystyret til å diskutere innholdet i årsrapporten. Forøvrig vedtar bystyret å sende forslaget videre til formannskapet uten at det først foretas noen realitetsbehandling av forslaget.

Regnskapet for 1986 og revidering av årsbudsjettet for 1987

Årsrapporten for 1986 er ferdig utarbeidet så tidlig som i første halvdel av april 1987. Rapporten brukes deretter av administrasjonen som grunnlagsmateriale for å foreslå en revidering av innværende års budsjett, altså årsbudsjettet for 1987.

Denne saken om revidering av årsbudsjettet for 1987, inkludert årsrapporten for 1986, behandles av formannskapet i begynnelsen av mai 1987 før den går videre til bystyret. Ved behand-

lingen i formannskapet foreslår ordføreren at formannskapet i dagens møte først og fremst behandler årsrapporten for 1986. Dessuten foreslår han at formannskapet diskuterer hvilke tiltak som bør foretas innenfor skolesektoren, og at man kommer tilbake til tiltak innenfor de andre sektorene i neste møte. Formannskapet slutter seg til denne fremgangsmåten.

Dette betyr at årsrapporten for første gang blir diskutert i et politisk forum. I referatet fra formannskapsmøtet fremkommer det f.eks. at:

"Formannskapet berømmet arbeidet med årsrapporten for 1986, og ga uttrykk for at rapporten er blitt et nyttig arbeidsverktøy for den politiske virksomhet."

Bystyrets behandling av samme sak (revidering av årsbudsjettet for 1987 og årsrapporten for 1986) foregår deretter 1. juni 1987. I den debatten som finner sted i dette bystyremøtet, gir flere av politikerne uttrykk for at årsrapporten for 1986 har vært et viktig dokument i forbindelse med denne budsjett-revisjonssaken. Det er hele ti politikere, fra parti på ytterste venstre til ytterste høyre fløy, som uttaler seg positivt om årsrapporten. Flere av politikerne gir også uttrykk for at de er godt fornøyd med samarbeidet med NHH, og mener at samarbeidet bør fortsette.

Den tidligere omtalte politikeren i Regnskaps- og desisjonsutvalget gjentar sitt ønske om tidlig behandling av årsrapporten i bystyret. Han fremsetter nå følgende forslag:

"Kommunens Årsrapport som utarbeides på grunnlag av bl.a. Bykassens regnskap, er et meget nyttig dokument. Bystyret ber om at Årsrapporten i fremtiden fremsendes Bystyret via Regnskaps- og desisjonsutvalget med en passende påtegning fra Kommunerevisjonen, og at Årsrapporten blir behandlet som særskilt sak i bystyret. Bystyret forutsetter at Årsrapporten også ved en slik behandling blir fremlagt hvert år i god tid før sommerferien."

Dette forslaget blir riktig nok ikke realitetsbehandlet av bystyret, men vedtas oversendt formannskapet uten slik behandling. Inntrykket fra bystyremøtet er likevel at de øvrige politikerne slutter seg til forslaget i den forstand at de ønsker årsrapporten fremlagt for bystyret så snart som mulig etter regnskapsårets utgang.

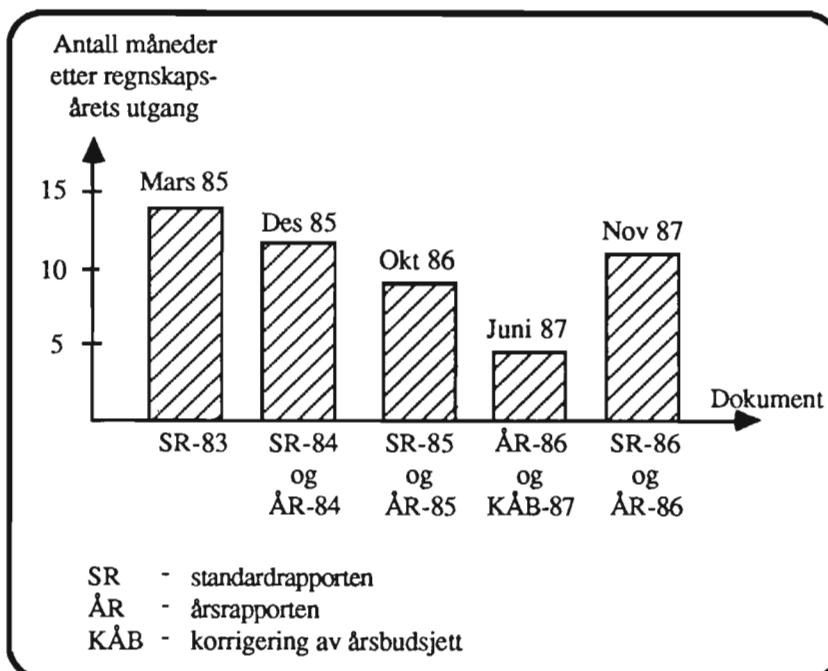
Når det gjelder revideringen av inneværende års budsjett, vedtar bystyret å redusere driftsutgiftene med 15,1 mill. kroner og å øke inntektene med 19 mill. kroner. Den samlede budsjettrevideringen er følgelig på 34,1 mill. kroner. Som allerede påpekt, bygger både administrasjonens forslag til en revidering av inneværende års budsjett, samt politikernes vedtak, i stor grad på årsrapporten for 1986. Regnskapsinformasjon i form av årsrapporten er derfor nå kommet inn på den politiske arena i kommunen.

I stedet for at bystyrets behandling av årsrapporten følger

behandlingen av standardrapporten, ser vi nå at årsrapporten er koplet sammen med en revidering av årsbudsjettet. Den formelle saksgangen for standardrapporten tar fortsatt svært lang tid, noe som fører til at standardrapporten for 1986 ikke behandles av bystyret før i slutten av november 1987. (Årsrapporten følger riktig nok standardrapporten som regnskapsredegjørelse, men kommentarene til årsrapporten fant sted i forbindelse med ovennevnte budsjettrevisjonssak om lag et halvt år før behandlingen av standardrapporten). Bystyrets behandling av standardrapporten følger tidligere praksis i den forstand at ingen politikere kommenterer regnskapet. Hele behandlingen av standardrapporten består derfor fortsatt av de få sekund som det tar ordføreren å "klubbe" rapporten igjennom i bystyret.

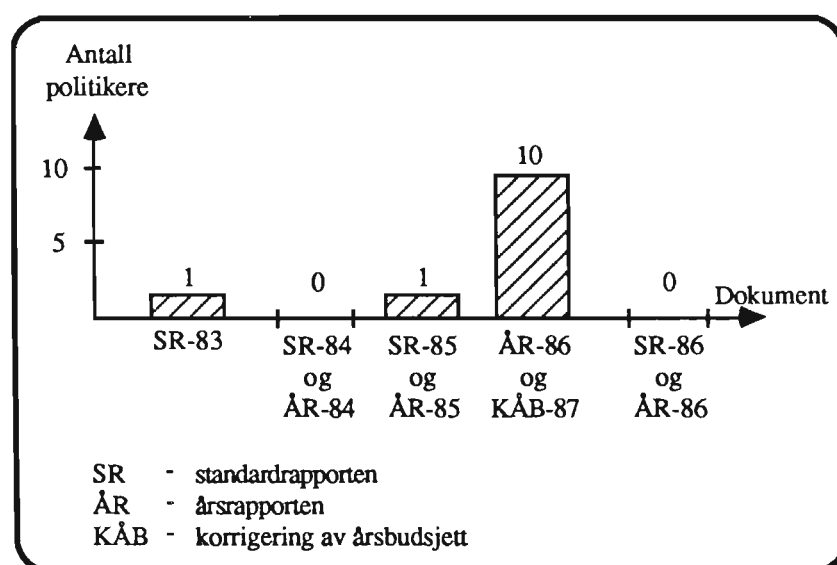
Utviklingen i regnskapsbehandlingen

I figur 8.1 gis det en oversikt over antall måneder som er gått etter regnskapsårets utgang før respektive rapport (standardrapporten og/eller årsrapporten) behandles av bystyret. Figuren viser at standardrapporten i løpet av den studerte perioden ikke har blitt behandlet av bystyret før sommerferien året etter regnskapsårets utgang. Dette forhold gjelder forøvrig også for standardrapportene for tidligere år. Det må derfor kunne sies at standardrapporten er lite aktuell når den endelig forelegges bystyret for behandling. Det er derfor ikke noen overraskelse at svært få - hvis noen - politikere kommenterer regnskapet i bystyret (se figur 8.2). Når det gjelder standardrapporten for 1983, var det én politiker som kommenterte denne rapporten, og hans kommentar gikk nettopp på det forhold at standardrapporten kom svært seint til bystyret.



Figur 8.1: Regnskapsbehandlingen i bystyret.

I figur 8.1 fremgår det videre at bystyrets behandling av kommunens regnskap har blitt mer og mer aktuell. Med mer aktuell behandling mener jeg at antall måneder mellom regnskapsårets utgang og bystyrets behandling av regnskapet, er redusert. Årsrapporten for 1986 er forøvrig det første årsregnskapsdokument som bystyret har behandlet innen et halvt år etter regnskapsårets utgang. Som det fremgår av figur 8.1, var denne behandlingen koplet sammen med en revidering av inneværende års budsjett, dvs. årsbudsjettet for 1987. I figur 8.2 fremgår det at hele 10 politikere kommenterte årsrapporten for 1986 da den ble behandlet av bystyret i juni 1987 sammen med revideringen av årsbudsjettet. Bystyrets behandling av standardrapporten for samme år (standardrapporten for 1986) foregikk om lag et halvt år seinere, og fulgte tidligere praksis ved at det ikke ble noen diskusjon om innholdet i rapporten.



Figur 8.2: Antall politikere som kommenterte respektive dokument i bystyret.

Når det gjelder behandlingstiden for kommunens regnskap, har bystyret, med ett unntak, kun brukt sekunder på behandlingen. Unntaket gjelder årsrapporten for 1986 og revideringen av årsbudsjettet for 1987, hvor behandlingen tok om lag to timer. Denne behandlingen fokuserte riktig nok på budsjettrevideringen, og ikke årsrapporten. Men som påpekt ovenfor, baseres denne budsjettrevideringen nettopp på årsrapporten for 1986.

Dette betyr at bystyrets interesse for regnskapsinformasjon har økt etter at prosessen med å utarbeide årsrapporten startet. Som det fremgår av omtalen ovenfor, er denne interessen knyttet til årsrapporten og ikke til standardrapporten. Interessen for årsrapporten synes videre å ha økt gradvis, noe som tyder på at det har vært behov for en tilvenning til og opplæring i å forstå den

nye årsrapporten. Dessuten synes tidsfaktoren å være svært viktig for interessen for årsrapporten. Årsrapporten for 1986 er nemlig det første årsregnskapsdokument som bystyret har fått til behandling innen et halvt år etter regnskapsårets utgang. Og som vi har sett, førte denne behandlingen til påvirkning av budsjettprosessen (budsjettrevidering), som er en svært viktig prosess i en kommune (se kap. 4). Dette tyder på at årsrapporten nå er blitt et viktig dokument i kommunen, noe som også fremgår av de tidligere refererte uttalelsene fra formannskapet og bystyret om årsrapporten.

Men selv om årsrapporten er blitt et viktig dokument i kommunen, er rapporten ikke brukt i samsvar med den normative idéen som har vært ledestjerne for arbeidet med rapporten. Politikerne har nemlig ikke brukt årsrapporten som utgangspunkt for å stille spørsmål til administrasjonen om hvordan administrasjonen har forvaltet kommunens finansielle ressurser. Politikerne har m.a.o. ikke brukt årsrapporten for å stille administrasjonen til ansvar for kommunens finansielle utvikling, selv om den finansielle analysen med finansieringsanalysen i stor grad inneholder harde data, og toppolitikere (respondentene) har lært å forstå innholdet i analysen. Konklusjonen blir derfor at årsrapporten ikke fungerer som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen, eller m.a.o. at årsrapporten ikke oppfyller sin tenkte normative funksjon. En videre diskusjon om kommunens kontroll- eller styringsproblem, finnes i kapittel 9 (avsnitt 9.2.1).

8.2 Eksterne reaksjoner på årsrapporten

Bergen kommune er den første norske kommunen som utarbeider årsrapport, dvs. et dokument som består både av årsregnskap (finansiell analyse) og årsberetning (avdelingsavsnitt). Dette skjer for året 1984. Deretter fortsetter Bergen kommune å utarbeide årsrapport for seinere år. I denne avhandlingen fokuseres det på interne reaksjoner på kommunens nye årsrapport. Derfor foretas det ikke noen fullstendig og/eller systematisk kartlegging av reaksjoner på Bergen kommunes nye årsrapport som kommer fra kommunens eksterne omgivelse. Noen eksterne aktørers og organisasjoners reaksjoner diskuteres likevel. Dette blir gjort for å få en første antydning av eksterne reaksjoner på årsrapporten, og for å få en indikasjon på enkelte grupper som det kan være interessant å studere nærmere.

To viktige grupper i Bergen kommunes omgivelse, er staten og enkelte finansinstitusjoner. Staten er for det første overordnet myndighet i forhold til Bergen kommune. Dessuten bidrar staten, samt enkelte finansinstitusjoner, med finansielle ressurser til Bergen kommune. Disse to gruppene kan derfor forventes å ha interesse av årsrapporten hvor Bergen kommune rapporterer hvordan ressursene er brukt. Ettersom disse to gruppene studeres av Mellempvik (1989), viser jeg til denne referansen for en diskusjon om deres reaksjoner på årsrapporten.

De eksterne reaksjonene på Bergen kommunes nye årsrapport som diskuteres i det følgende, er delvis reaksjoner på pratenivå (f.eks. de eksterne respondentenes prat om årsrapporten) og delvis reaksjoner på handlingsnivå (f.eks. andre norske kommuners kopiering av Bergen kommunes årsrapport). Sistnevnte reaksjoner innhentes for å undersøke om årsrapportidéene spres til andre norske kommuner. Hvis dette skjer, tyder det på at en årsrapport også inneholder interessant og relevant informasjon for andre kommuner, og ikke bare for Bergen kommune. Det undersøkes også om den nye praksisen med å utarbeide kommunale årsrapporter, påvirker Kommunaldepartementets arbeid med nye regnskapsforskrifter eller regnskapsnormer.

8.2.1 Innbyggerne og media viser liten interesse

Som et første forsøk av forskergruppa på å innhente enkelte reaksjoner på årsrapporten fra innbyggerne, annonseres det i Bergens Arbeiderblad og Bergens Tidende om at interesserte innbyggere kan få årsrapporten (dvs. årsrapporten for 1985) gratis tilsendt fra kommunen. Det viser seg at det kommer svært få henvendelser fra innbyggerne på disse annonsene, nemlig i underkant av 30 stykker. En mulig årsak til dette lave tallet, kan være manglende interesse fra innbyggerne. En annen årsak kan være at annonsene var plassert lite synlig i de to avisene. Noen videre oppfølging av innbyggernes reaksjoner på årsrapporten er imidlertid ikke foretatt ennå. Den foreløpige konklusjonen blir derfor at det synes som om innbyggernes interesse for årsrapporten er relativt liten. Det vil imidlertid være interessant å foreta ytterligere studier av denne gruppas reaksjoner på årsrapporten for å undersøke om reaksjonene endres over tid.

I kapittel 4 (avsnitt 4.3) fremgår det at mediasektoren, først og fremst representert ved Bergensavisene, følger utviklingen i Bergen kommune nøye. Det er imidlertid hovedsakelig diskusjoner om kommunens fremtidige, i motsetning til historiske, utvikling som finnes i avisene. Derfor finnes det knapt noen som helst omtale av de to første utgavene av årsrapporten i avisene. Noe mer omtale finnes imidlertid av den tredje årsrapporten, dvs. årsrapporten for 1986. Det har følgelig tatt noe tid før avisene har begynt å rette litt av oppmerksomheten mot kommunens historiske utvikling.

8.2.2 Eksterne respondenter: todeling av reaksjoner

De eksterne respondentene med en viss tilknytning til Bergen kommune (gruppe 1), er interesserte i innholdet i årsrapporten for Bergen kommune. De to respondentene hos Fylkesmannen har den sterkeste tilknytningen til Bergen kommune, fordi de er opptatt av Bergen kommune i sitt arbeid. Gjennom arbeidet får de tilgang til informasjon om Bergen kommune på ulike måter. Dermed har de kunnskap om Bergen kommune som de relaterer opplysningene i årsrapporten til. Som det fremgår av avhandlingens empiri, er det nettopp disse to respondentene som

har brukt Bergen kommunes årsrapport mest av de eksterne respondentene. Det er derfor disse to av de eksterne respondentene som har tilegnet seg mest informasjon om Bergen kommune fra årsrapporten.

Den tredje respondenten med en viss tilknytning til Bergen kommune (arbeider i en av nabokommunene), synes det er interessant å følge med i utviklingen i den store nabokommunen Bergen. Den måten som han gjør dette på, er først og fremst ved å lese om Bergen kommune i bergensavisene. Dette betyr at også denne respondenten har en viss kunnskap om Bergen kommune som han relaterer innholdet i årsrapporten til. Denne respondenten har imidlertid mer begrenset kunnskap om Bergen kommune enn de to respondentene hos Fylkesmannen, fordi de to sistnevnte respondentene både leser om Bergen kommune i bergensavisene og får tilgang til informasjon om Bergen kommune i sitt arbeid. Og som det fremgår av avhandlingens empiri, har respondenten i nabokommunen brukt Bergen kommunes årsrapport i midre grad enn de to respondentene hos Fylkesmannen. Det fremgår derimot fra empirien at han i større grad har brukt finansieringsanalysen for sin egen kommune, enn han har brukt årsrapporten for Bergen kommune.

De eksterne respondentene uten tilknytning til Bergen kommune (gruppe 2), har derimot liten kunnskap om Bergen kommune ut over det som de kan lese i årsrapporten. De har derfor ikke noe å relatere innholdet i Bergen kommunes årsrapport til, noe som for eksempel medfører at tallene i regnskapsmodellene nærmest blir "tørre tall" som sier disse respondentene svært lite. Og som avhandlingens empiri viser, har disse respondentene i liten grad lest i årsrapporten. De har derfor i liten grad tilegnet seg informasjon fra årsrapporten om Bergen kommune.

8.2.3 Andre kommuner tar etter

Etter at Bergen kommune startet med å utarbeide den første årsrapporten (årsrapporten for 1984), finner det sted tre begivenheter som påvirker og/eller påvirkes av utviklingen i kommunal årsrapportering i Norge. Disse er: konkurranse om beste kommunale årsrapport, "Storbyprosjektet" og forslag til nye regnskapsforskrifter. De to første begivenhetene er relatert til utviklingen i regnskapspraksis i norske kommuner, og diskuteres i det følgende. Den tredje begivenheten er derimot relatert til utviklingen i kommunale regnskapsnormer, og diskuteres i avsnitt 8.2.4 nedenfor.

Årsrapportkonkurransen

I 1980 ble det for første gang arrangert en konkurranse om den beste årsrapporten for svenske kommuner. Initiativtaker til denne konkurransen var Björn Brorström (se Brorström, 1982), og den arrangeres nå hvert år av tidsskriftet "Kommunaktuelt" i Sverige. Konkurransen, som ble vunnet av Uppsala kommun første gangen, har hatt en stor innflytelse på utviklingen i svensk

kommunal årsrapportering.

I regi av DnC blir det for første gang arrangert en tilsvarende konkurranse om den beste årsrapporten for norske kommuner og fylkeskommuner for 1986. Idéen er at også denne konkurransen skal arrangeres årlig. I skrivende stund har kommunene konkurrert om de beste årsrapportene for 1986 og 1987. Konkurransen er inndelt i følgende tre klasser:

- Fylkeskommuner
- Kommuner med over 10.000 innbyggere
- Kommuner med under 10.000 innbyggere

For å få en oversikt over nivået på den kommunale årsrapportering i Norge, foretar forskergruppa en undersøkelse av de bidragene som sendes inn til konkurransen for 1986. Undersøkelsen presenteres i Olson (1987:kap.8). Jeg viser derfor til denne referansen for en diskusjon om norske kommuners årsrapportering for 1986. I dette avsnittet videreføres imidlertid undersøkelsen med hensyn til de innsendte bidragene for 1987.

I 1986-undersøkelsen var formålet å få en oversikt over nivået på årsrapporteringen i Norge. Derfor ble kvaliteten på de enkelte årsrapportene vurdert. I dette avsnittet er derimot formålet å undersøke om idéen med å utarbeide årsrapport spres til andre kommuner. Dette blir gjort for å få en indikasjon på hvordan andre kommuner bedømmer relevansen av en kommunal årsrapport. Av denne grunn undersøkes utviklingen i årsrapporteringen fra 1986 til 1987. Det blir imidlertid ikke foretatt en like omfattende vurdering av de enkelte årsrapportene som i den første undersøkelsen. Undersøkelsen i dette avsnittet avgrenses til å se på utviklingen i antallet kommuner med årsrapport fra 1986 til 1987, og om den finansielle analysen i Bergen kommunes årsrapport spres til andre kommuner.

I 1986-undersøkelsen diskuteres kun bidragene til primærkommunene, og ikke fylkeskommunene. Årsaken til dette er at "Bergensprosjektet" først og fremst fokuserer på førstnevnte type av kommuner. Samme avgrensning foretas i 1987-undersøkelsen. I 1986-undersøkelsen blir det videre brukt tre overordnede kriterier for å klassifisere et innsendt bidrag som en årsrapport. Disse er: tidsaspektet, innhold og omfang. For å gjøre undersøkelsene sammenlignbare, brukes de samme kriteriene i 1987-undersøkelsen.

Tidsaspektet. Tidsfaktoren er en viktig kvalitetsindikator på en årsrapport. Desto tidligere en årsrapport kommer, desto større nyhetsverdi har den, og desto mer kan den brukes. I undersøkelsene settes tidsfristen til 15. mai, som er fristen for innsendelse av bidrag til konkurransen. Som allerede forklart, avgrenses undersøkelsene til de bidragene som er innsendte innen denne dato.

Innhold. Med en årsrapport menes et dokument som består både av årsregnskap (finansiell analyse) og årsberetning

(avdelingsavsnitt).

Omfang. I intervjuene om Bergen kommunes årsrapport er det kommet frem at respondentene ønsker en årsrapport som på en relativt kortfattet måte gir en oversikt over utviklingen i kommunen. Derfor avgrenses undersøkelsene til å diskutere de innsendte bidragene som maksimum består av 50 sider før eventuelle vedlegg.

Det kommer inn 17 bidrag til konkurransene både for 1986 og 1987. Her må det imidlertid fremheves at vinnerne av førstnevnte konkurranse ikke får anledning til å delta i 1987-konkurransen. For å gjøre undersøkelsene sammenlignbare, tas likevel vinnerne av 1986-konkurransen (Bergen kommune og Årdal kommune) med i 1987-undersøkelsen.

Av de 17 innsendte bidragene for 1986, er det hele 10 bidrag som ikke tilfredsstillende de tre overordnede kriteriene for å bli klassifisert som årsrapport. Derfor omfatter undersøkelsen 7 årsrapporter. I 1987-undersøkelsen er det 5 av de 17 innsendte bidragene som ikke tilfredsstillende de tre nevnte kriteriene. Med tillegg av de to vinnerne for 1986, omfatter 1987-undersøkelsen dermed 14 årsrapporter. I tabell 8.8 er utviklingen i antall kommuner med årsrapport sammenstilt.

	Årsrapport	
	1986	1987
Store kommuner	4	10
Små kommuner	3	4
	7	14

Tabell 8.8: Utviklingen i antall kommuner med årsrapport.

I tabellen fremgår det at økningen i antallet kommuner med årsrapport har vært størst for store kommuner. En sannsynlig årsak til dette forholdet, er at store kommuner ganske sikkert har større ressurser å bruke på arbeidet med årsrapport. Men desto gledeligere er det å registrere at også små kommuner begynner å legge mer vekt på å rapportere om det tilbakelagte regnskapsåret. Totalt viser tabell 8.8 at antallet kommuner som utarbeider årsrapport i samsvar med de tre overordnede kvalitetskriteriene, har fordoblet seg fra 1986 til 1987. Etersom Bergen kommune var den første norske kommunen som utarbeidet årsrapport (årsrapporten for 1984), må det kunne sies at kommunens årsrapport allerede har fått en viss spredning til andre kommuner.

I tabell 8.9 er det illustrert hvilken finansieringsanalyse, eller tilsvarende modell, som er presentert i den enkelte kommunes årsrapport for 1987 (se Olson, 1987:kap.8, for en omtale av finansieringsanalysene i 1986-rapportene). For sammenligningens skyld, brukes Bergen kommunes finansieringsanalyse som sammenligningsgrunnlag. I tabellen betyr "BK-variant" at den aktuelle kommunen i årsrapporten har presentert samme finansieringsanalyse som Bergen kommune (BK), eller en variant av denne analysen. Tilsvarende betyr "HO-variant" at kommunen har brukt en variant av den hovedoversikten (HO) som vi finner i standardrapporten. Betegnelsen "Annen modell" indikerer at kommunen har utarbeidet en variant av en finansieringsanalyse som i stor grad skiller seg fra de to førstnevnte gruppene.

	Finansieringsanalyse		
	BK-variant	HO-variant	Annen modell
Store kommuner:			
Bodø	x		
Fredrikstad	x		
Gjøvik	x		
Hamar	x		
Kristiansand		x	
Lørenskog	x		
Tromsø	x		
Vefsn		x	
Vestvågøy	x		
Små kommuner:			
Smøla		x	
Sør-Aurdal			x
Vågå	x		
Årdal	x		
Sum	9	3	1

Tabell 8.9: Finansieringsanalyse eller tilsvarende modell.

Tabellen viser at andre kommuner tar etter Bergen kommune når det gjelder å utarbeide finansieringsanalyse, fordi hele 9 av de

13 kommunene presenterer en variant av finansieringsanalysen for Bergen kommune. Hele 7 av disse 9 kommunene presenterer en variant av den finansieringsanalysen som finnes i Bergen kommunes årsrapport f.o.m. 1985. En av de 9 kommunene bruker derimot samme modell som Bergen kommune brukte i årsrapporten for 1984, dvs. prosentmodellen, mens en annen kommune har en variant av denne modellen, hvor tilgang på og bruk av finansielle midler vises i to separate deler.

Det er imidlertid ikke bare finansieringsanalysen som spres til andre kommuner. I samtlige av årsrapportene finner vi verbale kommentarer til regnskapstallene, og flere av kommunene presenterer varianter av ett eller flere av de hovedtallene som finnes i den finansielle analysen i Bergen kommunes årsrapport. En finansiell vurdering av kommunen finnes også i flere av årsrapportene. Med ett unntak finner vi også regnskapstall for flere år og en balanse i årsrapportene. Igjen med ett unntak, er balansen i de enkelte årsrapportene inndelt i omløpsmidler/anleggsmidler og kortsiktig gjeld/langsiktig gjeld/egenkapital. I flere av årsrapportene er dessuten mangelen på aktivering av anleggsmidler, og dermed svakheten ved den bokførte egenkapitalen, påpekt. Den layoutmessige fremstilling med fargelagte tabeller, grafiske fremstillinger, bilder og god papirkvalitet, er også meget bra i de fleste årsrapportene, og bidrar til å øke rapportenes leservennlighet.

Det kan her være på sin plass å påpeke at representanter for flere av de omtalte kommunene har deltatt på kurs i kommunal årsrapportering som forskergruppa har arrangert. På disse kursene har Bergen kommunes årsrapport blitt gjennomgått og diskutert. Dessuten har kursdeltakerne og andre aktører fått tilgang til en lærebok som forklarer hvordan årsrapporten for Bergen kommune ble utarbeidet, og hva rapporten inneholder (se Olson, 1987). Men i likhet med Bergen kommune, er det ingen grunn til å tro at kommunene ville utarbeide årsrapport, i tillegg til den obligatoriske standardrapporten, bare fordi forskergruppa mener at de bør gjøre det. Det er tvert imot mer sannsynlig at også andre kommuner enn Bergen, finner en årsrapport av interesse. Derfor konkluderer jeg med at en årsrapport inneholder relevant informasjon for flere kommuner enn kun for Bergen kommune. Dette betyr videre at forskningsprosessen med årsrapporten som ett av resultatene, også har vært nyttig for andre kommuner enn kun for Bergen.

"Storbyprosjektet"

Årsrapportidéene spres også til norske kommuner på andre måter enn via årsrapportkonkurransen og kursene i kommunal årsrapportering. En slik måte er gjennom et samarbeid mellom de største bykommunene; Oslo, Bergen, Trondheim og Stavanger. Derfor omtales prosjektet uformelt som "Storbyprosjektet". Prosjektets formål er å utvikle et felles begrepsapparat for resultatorientert planlegging, budsjettering og styring. Det er meningen at det skal utvikles begrep for bruk

både i budsjetterings- og regnskapsdokument i samtlige av storbykommunene.

Initiativet til prosjektet kommer fra kommunene. Men etter en tid blir forskergruppa spurt om å delta i utviklingsarbeidet. Derfor deltar lederen for forskergruppa, Olov Olson, og en ny høyere avdelings student, Rolf Jørgensen, i arbeidet. Foreløpig er prosjektet under arbeid, og følgelig ikke avsluttet ennå. Derfor blir det her bare foretatt en kort omtale av prosjektet, for å illustrere hvordan årsrapportidéene spres til storbykommunene via "Storbyprosjektet". En mer utførlig omtale av prosjektet vil bli presentert og diskutert i Rolfs høyere avdelings utredning. Utredningen vil foreligge på et seinere tidspunkt.

Forskergruppa foreslår at det i første omgang fokuseres på begrep, eller indikatorer, for bruk i kommunenes årsrapporter. Som det fremgår fra omtalen foran i avhandlingen, blir den nye praksisen med å utarbeide kommunale årsrapporter godt mottatt. Derfor er tjenestemenn i kommunene nå positive til å arbeide med ytterligere å forbedre kommunal årsrapportering.

Selv om kommunene Oslo, Trondheim og Stavanger ikke er diskutert ovenfor i forbindelse med årsrapportkonkurransen, har de likevel utarbeidet årsrapporter for 1987. Disse årsrapportene er imidlertid ikke innsendt til konkurransen innen tidsfristen, og tilfredsstillende følgelig ikke ett av de tre overordnede kvalitetskriteriene (tidsaspektet). Men i likhet med årsrapportene for andre norske kommuner, finner vi at storbykommunene tar etter idéer fra Bergen kommunes årsrapport. Stavanger presenterer f.eks. en variant av den finansieringsanalysen som vi finner i Bergen kommunes årsrapport f.o.m. 1985. Og i alle tre årsrapportene finner vi regnskapstall for flere år og kommentarer til regnskapstallene.

"Storbyprosjektet" er inndelt i fem hovedfaser: 1) utvikling av indikatorer; 2) gjennomføring av spørreundersøkelse; 3) eksperimentering i Bergen kommune; 4) gjennomføring av ny spørreundersøkelse og 5) implementering i alle de fire storbykommunene. I skrivende stund er de tre første fasene gjennomført, og fjerde fase er under arbeid.

I den første fasen ble det utviklet indikatorer som bl.a. er mål på produktivitet og kapasitetsutnyttelse. Eksempler på slike indikatorer er følgende: antall elever pr. lærer, antall barn i barnehager og antall barnehageplasser i relasjon til antall barn i kommunen. I fase 2 ble det gjennomført en spørreundersøkelse for å innhente reaksjoner på de utviklede indikatorene. Undersøkelsen ble gjennomført blant ledende politikere og tjenestemenn i alle de fire storbykommunene.

Basert på de reaksjonene som ble innhentet i spørreundersøkelsen, ble et utvalg av indikatorene innført i Bergen kommunes årsrapport for 1987 (tredje fase). Dette betyr at Bergen kommunes årsrapport for 1987 ble bearbeidet slik at de nevnte indikatorene ble presentert i årsrapporten. På denne

måten fikk aktører i kommunene anledning til å se indikatorene i en årsrapport. I fjerde fase som er under arbeid, gjennomføres en ny spørreundersøkelse blant de tidligere nevnte ledende politikere og tjenestemenn i de fire storbykommunene. Reaksjoner på indikatorene som innhentes i denne undersøkelsen, skal i neste fase (fase 5) legges til grunn for valget av indikatorer som skal implementeres i seinere utgaver av årsrapportene til alle de fire storbykommunene.

Konklusjonen blir at idéer fra arbeidet med årsrapporten for Bergen kommune også spres til andre kommuner gjennom "Storbyprosjektet". Forskergruppa bidrar riktig nok til at årsrapportidéene spres på denne måten. Men i likhet med den tidligere omtalte spredningen via kurs i kommunal årsrapportering, er det ingen grunn til å anta at kommunene tar etter Bergen kommune bare fordi forskergruppa anbefaler det. Hvis storbykommunene tar etter Bergen kommune med hensyn til å presentere de ovennevnte indikatorene i årsrapportene, noe som er for tidlig å fastslå ennå, finner de høyst sannsynlig Bergen kommunes årsrapport av interesse. Dette vil i så fall være nok et eksempel på at en årsrapport inneholder relevant informasjon for flere kommuner enn kun for Bergen kommune.

8.2.4 Forslag til nye regnskapsforskrifter

I kapittel 5 er det påpekt at det ved tre anledninger er blitt foretatt større endringer i forskriftene, eller normene, for kommunal regnskapsrapportering i Norge: 1) etter innføringen av formannskapslovene i 1837, 2) etter gjeldskrisen på 1920-tallet og 3) gjennom tyskernes okkupasjon av Norge under den andre verdenskrigen.

Etter innføringen av formannskapslovene i 1837, får kommunene stor frihet når det gjelder utformingen og oppstillingen av regnskapene. Denne friheten avløses imidlertid i 1924 av en detaljert budsjett- og regnskapsforskrift for bykommuner, noe som har sammenheng med den gjeldskrisen som preget kommunene på 1920-tallet. Gjennom tyskernes okkupasjon av Norge under den andre verdenskrigen, skjer det en ny stor endring i kommunenes omgivelse. Kommunenes ressurser blir mer begrenset enn tidligere, samtidig som statens rolle som overvåker av kommunene blir sterkere. Og nå skjer det igjen en større endring av budsjett- og regnskapsforskriftene, ved at innenriksdepartementet gir svært detaljerte og bindende regler for by- og landkommuner.

Etter tyskernes tilbaketrekking ved krigens slutt, videreføres i stor grad de reglene som tyskerne innførte for budsjett- og regnskapsoppstillinger (se forskriftene av 1957 og 1971). Dette betyr at den nåværende forskriften (forskriften av 1971 med seinere tillegg og endringer), i stor grad baseres på de reglene som tyskerne innførte under krigen.

I ett av rundskrivene med endringer til 1971-forskriften, finner

vi følgende utsagn:

"For tiden pågår det omfattende utredningsarbeid med hensyn til budsjett- og regnskapsordningen i kommunene. Departementet anser det lite praktisk å trykke nye forskrifter under disse forhold, før utredningene, i hvert fall i det vesentlige kan legges til grunn." (KAD, 1979)

Utsagnet indikerer altså at Kommunaldepartementet arbeider med å utarbeide nye forskrifter. Men det tar nesten ti år før det kommer et forslag til nye forskrifter. Forslaget foreligger nemlig ikke før høsten 1988 (se KAD, 1988a, 1988b, 1988c, 1988d). Hvorfor tar det så lang tid å utarbeide nye forskrifter? Er det noen spesiell grunn til at forslaget til nye forskrifter foreligger høsten 1988, og ikke f.eks. fem år tidligere? Som med andre spørsmål i naturalistiske studier, kan det ikke gis entydige svar på årsaks-/virkningssammenhenger. Men problemstillingen kan likevel belyses med utgangspunkt i de foregående endringene av regnskapsforskriftene, samt endringen av kommunal regnskapspraksis.

Som påpekt ovenfor, begynner flere og flere kommuner etter hvert å utarbeide en årsrapport som et alternativ til standardrapporten, som forskriften krever at kommunene skal utarbeide. Praksis når det gjelder kommunal årsrapportering i Norge er m.a.o. begynt å forandres. Og en måte å forandre forskrifter eller normer på, er gjennom en forandring av praksis. Basert på en studie av utviklingen av kommunal regnskapsrapportering i Sverige, konkluderer f.eks. Bergevärm og Olson med følgende:

"För det första så bygger utvecklingen av normer för kommunal redovisning på att det finns kommuner som avviker mot den gällande normuppsättningen. För det andra, om avvikaren håller sig tillräckligt väl inom den myt som dominerar, samtidigt som den avvikande praxisen anses vara bättre än de gällande normerna, så ger den avvikande praxisen nya normer. Praxis ger altså normer, men normer behöver inte nödvändigtvis alltid ge praxis." (Bergevärm og Olson, 1987:197)

Ettersom departementet foreløpig kun har utarbeidet et forslag til nye forskrifter, er det for tidlig å si om og eventuelt hvordan nye regnskapsforskrifter vil bli utformet. Derfor kan det ikke sies noe om Bergevärm og Olson's resonnement kan overføres til norske forhold. Men en kort oversikt over nevnte forslag, kan likevel gi en viss indikasjon på hvilke idéer som departementet arbeider med. Sammenholdt med utviklingen i kommunal årsrapportering slik den er diskutert ovenfor, kan dette kanskje gi en liten pekepinn på om den nye praksisen med å utarbeide kommunale årsrapporter, synes å influere på departementets arbeid med nye regnskapsforskrifter.

Departementet foreslår nå at det utarbeides to sett av forskrifter: for budsjett og for regnskap. Dette har sammenheng med at kommunene i større grad enn tidligere skal få anledning til, på et detaljert nivå, å tilpasse budsjettene og regnskapene til lokale behov. Det foreslås likevel flere obligatoriske hovedoversikter for årsbudsjettet, og tilsvarende hovedoversikter skal også være obligatoriske for årsregnskapet. Dermed kan man kontrollere om

budsjettvedtakene følges i praksis. Ettersom fokus i denne avhandlingen er på kommunal årsrapportering, avgrenses diskusjonen til regnskapsforskriften.

Departementet foreslår bl.a. at kommunene skal utarbeide følgende tre hovedoversikter:

- 1) driftsregnskap
- 2) kapitalregnskap
- 3) balanseregnskap

Driftsregnskapet skal vise kommunens løpende utgifter og inntekter gjennom året, mens kapitalregnskapet skal fokusere på inntekter og utgifter av investeringsmessig karakter. Et eventuelt overskudd på driftsregnskapet, kan overføres til kapitalregnskapet for å bidra til å finansiere kommunens investeringer. Balanseregnskapet skal vise status for kommunens eiendeler, gjeld og egenkapital. Reglene som spesifiserer diverse mer eller mindre lettforståelige overføringer mellom ulike hovedoversikter, eller regnskapsmodeller, bidrar til at forslaget til ny forskrift, i likhet med nåværende forskrift, bygger på en komplisert regnskapsteknologi.

En nærmere analyse av departementets forslag indikerer at enkelte av idéene fra arbeidet med årsrapporten, synes å ha fått gjennomslag. Det understrekes f.eks. sterkt at tidsfaktoren er svært viktig for at regnskapet skal ha noen informasjonsverdi. Fristen for kommunestyrets behandling av regnskapet, settes derfor til 1. mai etter regnskapsårets utgang.

Departementet legger videre vekt på den enkelte kommunes lokale informasjonsbehov, ved at kommunen skal kunne utarbeide regnskap i samsvar med oppbyggingen av sin egen organisasjon. Alle kommuner skal likevel fremdeles være pliktige til å rapportere sine utgifter og inntekter til sentrale myndigheter. Denne rapporteringen skal foretas i samsvar med forskriftens inndeling i formålkapitler og utgifts- og inntektsarter. Og det er denne rapporteringen som skal være kommunens obligatoriske regnskap. Men departementet sier videre at det kan være et annet, lokalt tilpasset regnskap, som fremlegges for kommunestyret til godkjenning, og som benyttes av kommunen gjennom året i sin økonomistyring.

I henhold til forslaget skal den enkelte post i det obligatoriske regnskapet, være ledsaget av en forklarende tekst. Dessuten skal det presenteres regnskapstall for minst to år. Videre finner vi at balansen foreslås inndelt i omløpsmidler/anleggsmidler og kort-siktig gjeld/langsiktig gjeld/egenkapital. Kommunene skal fortsatt utarbeide memoriakonti, eller "huskekonti", for ubrukte lånemidler. Men disse memoriakontiene skal ikke rapporteres i selve balansen, men derimot i en egen oppstilling i tilknytning til balansen. Departementet fortsetter:

"Aktivering av faste eiendommer, maskiner m.v. skal foretas på en slik måte at det gir et best mulig grunnlag for å vurdere størrelsen på eventuelle

avskrivningskostnader på de ulike formålskapitler. Dessuten skal balanse-regnskapet gi et mest mulig korrekt bilde av forholdet mellom kommunens eiendeler på den ene siden og gjeld og bokført egenkapital på den andre siden. Ordningen med å aktivere kr.1,- for en rekke eiendommers vedkommende, faller dermed bort." (KAD, 1988d:6)

Dette betyr altså at departementet foreslår at kommunene nå skal aktivere og avskrive anleggsmidler. Som fremhevet i kapittel 5 (se også Monsen, 1987), er nettopp mangelen på aktivering og avskrivning av anleggsmidler en av svakhetene ved standard-rapporten, som skal utarbeides i samsvar med nåværende regnskapsforskrift (1971-forskriften). Et regnskap hvor anleggsmidler aktiveres og avskrives i samsvar med en tradisjonell modell (se f.eks. Belkaoui, 1981; Johnsen og Kinserdal, 1984), er derfor presentert i vedlegget til Bergen kommunes årsrapport for 1986 (se Olson, 1987:kap. 5).

En annen kritikk mot standardrapporten, eller 1971-forskriften, er at det kommunale regnskapsresultatet er svært vanskelig å tolke. Årsaken til dette er at det fremkommer etter en summering av både eksterne og interne transaksjoner (se kap. 5, avsnitt 5.3.2). Denne kritikken forsterkes nå av departementet selv:

"I dagens system er regnskapsunderskuddene ofte påvirket av størrelsen på låneopptak, fondsavsetninger osv. Regnskapsunderskuddene kan derfor bli en størrelse som er ganske meningsløs både når det gjelder økonomisk innhold og i forhold til kommunelovens krav om at underskuddet skal dekkes inn to år etter at det oppstod." (KAD, 1988d:5)

Departementet foreslår derfor nå at et "regnskapsunderskudd skal være reelt". Inndelingen i drifts- og kapitalregnskap skal sikre dette, ved at regnskapsunderskudd utelukkende vil bli knyttet til driften. Departementet fortsetter:

"For å sikre at et regnskapsunderskudd skal være en reell størrelse, forutsettes det at budsjetterte avsetninger til fond eller til kontantbeholdningen strykes automatisk ved regnskapsavslutningen dersom kommunen ellers får et regnskapsmessig underskudd. Tilsvarende må budsjetterte bidrag fra drifts-regnskapet til finansiering av utgifter i kapitalregnskapet strykes. Det samme gjelder for overførbare bevilgninger og for dekning av tidligere års regnskapsmessige underskudd." (KAD, 1988d:5)

Slike regler som dette bidrar imidlertid ikke til å forenkle den kompliserte sammenhengen mellom de forskjellige regnskapsmodellene. Derfor blir det fortsatt vanskelig å tolke kommunens regnskapsresultat, og dets sammenheng med endring i bokført egenkapital i balansen.

En oppsummering viser at enkelte av idéene fra årsrapport-arbeidet, synes å ha påvirket arbeidet med ny regnskapsforskrift. Dette gjelder bl.a. tidsfaktoren, regnskap tilpasset kommunens organisatoriske oppbygging (ansvarsrapportering), forklarende tekst, regnskapstall for flere år, aktivering og avskrivning av anleggsmidler, samt inndeling av balansen i omløpsmidler/anleggsmidler og kortsiktig gjeld/langsiktig

gjeld/egenkapital. Men en finansieringsanalyse som fokuserer på kommunens kontantstrømmer, har ikke fått gjennomslag på samme måte som i praksis (se tabell 8.9). Idéen med å utarbeide årsregnskap og årsberetning i samme dokument (årsrapport), har heller ikke spredd seg til departementet.

Konklusjonen blir at forslaget til ny regnskapsforskrift fremstår som departementets eget forslag, fordi det skiller seg fra Bergen kommunes årsrapport på viktige punkter. Men det synes likevel ikke å være en ren tilfeldighet at departementet har satt fortgang i forskriftsarbeidet, og at flere av idéene fra årsrapportarbeidet finnes igjen i departementets forslag. Derfor kan det hevdes at forandringen av praksis med hensyn til kommunal årsrapportering, har influert på Kommunaldepartementets arbeid med nye regnskapsforskrifter, eller nye regnskapsnormer.

Initiativet til denne forandringen av praksis kom fra aktører utenfor kommunesektoren, dvs. fra eksternt hold. Det var nemlig forskergruppa som tok initiativet til at den første norske kommunen, Bergen kommune, begynte å utarbeide årsrapport. Derfor kan det videre hevdes at en større endring i kommunenes omgivelse har funnet sted. I motsetning til tidligere, har nemlig aktører i kommunenes omgivelse nå begynt å interessere seg for kommunenes regnskapsrapportering. Og som påvist ovenfor, har denne eksterne interessen med initiativ til forandring av praksis, allerede ført til at flere og flere kommuner nå utarbeider et alternativ (årsrapport) til standardrapporten. Som denne avhandlingen viser, får dette alternativet en langt bedre mottakelse enn standardrapporten. Derfor kan det hevdes at Kommunaldepartementet, hvis det vil forsøke å kontrollere utviklingen i kommunal årsrapportering, nærmest blir presset til å endre forskriftene. Konklusjonen blir derfor at nye regnskapsforskrifter, eller forslag til slike forskrifter, nok en gang har sammenheng med større endringer i kommunenes omgivelse.

8.3 Sammendrag av reaksjonene på årsrapporten

Som forklart tidligere (se kap. 6, avsnitt 6.1), følger den første årsrapporten for Bergen kommune (årsrapporten for 1984) i grove trekk årsrapporten for Uppsala kommun i Sverige (Uppsalareporten). Det kan derfor sies at Bergen kommune har lært av Uppsala kommun hvordan strukturen på en kommunal årsrapport, dvs. årsrapportens innhold og utforming, kan utformes. Dessuten baseres selve prosessen med å utarbeide Bergen kommunes årsrapport på erfaringer fra prosessen med å utarbeide Uppsalareporten. Disse erfaringene ble overført fra Uppsala kommun til Bergen kommune via lederen for forskergruppa, Olov. Han var nemlig med på å utarbeide den første årsrapporten for Uppsala kommun. Dette betyr at erfaringer fra en annen kommune, Uppsala kommun, har påvirket årsrapportprosessen i Bergen kommune.

I neste omgang har erfaringer fra årsrapportprosessen i Bergen kommune, spredd seg videre til andre organisasjoner (norske

kommuner og Kommunaldepartementet). For det første er praksis når det gjelder kommunal årsrapportering i Norge begynt å forandres. Og denne forandringen har vært influert av årsrapportprosessen i Bergen kommune. For det andre har Kommunaldepartementet utarbeidet et forslag til nye regnskapsforskrifter eller regnskapsnormer. Som påvist ovenfor, har forandringen av kommunal regnskapspraksis påvirket departementets forslag til nye regnskapsnormer.

Parallelt med årsrapportprosessen i Uppsala kommun, ble det tatt initiativ til en konkurranse om beste årsrapport for svenske kommuner. Idéen med en slik kommunal årsrapportkonkurranse, har seinere spredd seg til Norge. Som forklart ovenfor, tok nemlig DnC initiativ til en konkurranse om beste årsrapport for norske kommuner og fylkeskommuner. Og i likhet med i Sverige, tas initiativet til konkurransen parallelt med at enkelte kommuner har begynt å utarbeide årsrapport. Som i Sverige har årsrapportkonkurransen i neste omgang influert på den fortsatte utvikling i kommunal årsrapportering. Dette har bl.a. skjedd ved at vinnerrapportene har blitt forbilder for andre kommuners arbeid med årsrapport.

Konklusjonen blir at det har foregått en erfaringsbasert organisatorisk læring som en følge av arbeidet med kommunale årsrapporter. Denne læringen har spredd seg fra Uppsala kommun til Bergen kommune via forskningsprosessen, og videre til andre norske kommuner og Kommunaldepartementet. Dessuten har det foregått en læring på individnivå i Bergen kommune, fordi de interne respondentene (topplederne) har fått økt forståelse av regnskapsinformasjon, og de har lært å bruke regnskapsinformasjon på forskjellige måter: i budsjettarbeidet, i foredrag, som oppslagsverk og på enkelte andre måter. Læring har følgelig vært en viktig del av årsrapportprosessen. En dypere analyse av denne læringsprosessen, finnes i neste kapittel.

Kapittel 9

Analyse og konklusjoner

Analysen av avhandlingens empiri videreføres i dette kapitlet. Nå foretas det imidlertid en dypere analyse enn det som ble foretatt i foregående kapittel. Først diskuteres den valgte forskningsmetoden (aksjonsforskning) og læring. Deretter analyseres årsrapportens funksjoner. I kapitlets tredje avsnitt, foretas det en nærmere analyse av sammenhengen mellom årsrapporten og rapportens kontekst, før årsrapporten i aksjon diskuteres. Avhandlingen avsluttes med å generere noen forslag til fortsatt forskning.

9.1 Aksjonsforskning og læring

Omtalen foran i avhandlingen har fulgt utviklingen i forskningsprosessen steg for steg. Derfor har omtalen blitt presentert i presens. I avhandlingens resterende del blir det imidlertid foretatt en dypere analyse av den empiri og de kommentarer som finnes i omtalen ovenfor. Dette betyr at prosessen nå analyseres i ettertid. De mange suksessive små steg som karakteriserer forskningsprosessen, er følgelig nå kjent. Derfor finner jeg det naturlig å gå over til å presentere resten av avhandlingen i fortid, eller imperfektum.

I dette avsnittet foretas det en diskusjon om den valgte forskningsmetoden. Fokus rettes først mot forskningsprosessens stegvise utvikling. Deretter diskuteres den faglige kvaliteten på finansieringsanalysen, som er ett av forskningsprosessens resultater. I den resterende diskusjonen om forskningsmetoden, fokuseres det på læring som har foregått blant respondentene (individnivå), samt organisatorisk læring (rutinebasert læring). For en mer omfattende diskusjon om forskningsmetoden, viser jeg til Høgheim mfl. (1988a).

9.1.1 Stegvis forskningsprosess

I "Bergensprosjektet" har vi valgt aksjonsforskning som metode for å generere kunnskap om regnskapets funksjoner i aksjon. Og det som kjennetegner aksjonsforskning, er at forskerne studerer sosiale system som de selv er med på å forandre (se kap. 3, avsnitt 3.1). Dette krever at forskerne må ha kunnskap om dagens situasjon, om et alternativ og om hvordan dette alternativet kan oppnås. I forskningsprosessen i Bergen kommune startet vi derfor med å lære oss teknologien i

kommunens eksisterende regnskap (standardrapporten). Kunnskap om et alternativ (årsrapport) hadde Olov med seg fra forskningsprosessen i Uppsala kommun. Problemet ble imidlertid å bearbeide regnskapstallene i standardrapporten, slik at de kunne presenteres i en årsrapport. Etter en del arbeid, greide vi å erverve nok kunnskap for å gå fra utgangssituasjonen (standardrapporten) til det nye alternativet (årsrapporten).

I den første fasen av forskningsprosessen, var fokus rettet inn mot regnskapsteknologier; standardrapportens og årsrapportens teknologier. Derfor ble det brukt et rasjonelt perspektiv i denne fasen av prosessen. I andre fase ble flere og flere aktører involverte; f.eks. prosjektmedarbeidere, tjenestemenn som leverte bidrag til årsrapporten, samt politikere og tjenestemenn som ble intervjuet om årsrapporten. Årsrapporten ble derfor ikke lenger sett isolert fra sin organisatoriske kontekst. Dette betyr at prosessen mer og mer ble preget av en kombinasjon av et rasjonelt og et naturlig perspektiv. Et rasjonelt instrument (årsrapporten) ble m.a.o. utviklet og implementert i en naturlig kontekst. Og ifølge Boland og Pondy (1983) kan det være fruktbart å studere regnskap med utgangspunkt i en genuin union av et rasjonelt og et naturlig perspektiv.

For å greie å gjennomføre de koordinerte handlingene som krevdes for å utarbeide årsrapporten, ble det etablert en sterk handlingsideologi. Som tidligere forklart, bygde denne ideologien på regnskapets normative kontrollmålsetting: årsrapporten skulle være politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen. For å muliggjøre en slik kontroll, eller ansvarsutkreving, ble årsrapporten strukturert i samsvar med kommunens ansvarsinndeling (organisatoriske oppbygging).

Denne ideologien, eller felles gruppetenkningen, kunne imidlertid blitt en ulempe når de enkelte medlemmene av forskergruppa skulle analysere prosessen i ettertid. I en slik analysefase vil det nemlig være en fordel å studere prosessen fra flere perspektiv, for dermed å få den belyst på en best mulig måte. Og for å komme over i en slik mer åpen fase, distanserte forskergruppa seg fra Bergen kommune i forskningsprosessens tredje fase. For ytterligere å redusere forskergruppas gruppetenkning og diskutere prosessen fra flere perspektiv, ble det innhentet synspunkter, idéer og reaksjoner fra andre aktører, både forskere og praktikere i andre kommuner (se også kap. 3, avsnitt 3.6).

Dette betyr at forskningsprosessen kan inndeles i følgende tre faser: 1) rasjonell, 2) rasjonell og naturlig og 3) distanse. Innenfor disse tre fasene, spesielt den andre fasen, har det dessuten blitt gjennomført en lang rekke små suksessive steg (jf. Lindblom, 1959). Et nytt steg har blitt basert på erfaringer fra tidligere steg. Det har imidlertid ikke vært mulig å planlegge alle disse små stegene i detalj. For det første var det nemlig umulig å vite hvilke reaksjoner som ville komme på de suksessive stegene. For det andre regnet vi med at det ville dukke opp mer eller mindre tilfeldige begivenheter (jf. Cohen mfl., 1976), og

dermed nye muligheter, etter hvert som prosessen skred frem. Dette skjede også. Det var derfor viktig å være våken for nye muligheter, og forsøke å utnytte de på best mulig måte etter hvert som de dukket opp. For å illustrere forskningsprosessens stegvise utvikling i nærmere detalj, gis det noen empiriske eksempler i det følgende.

Etter at standardrapportens regnskapsteknologi var studert, ble den første årsrapporten (årsrapporten for 1984) utarbeidet. Reaksjoner på denne årsrapporten, samt ønsker innhentet i modellundersøkelsen, inngikk i neste steg ved utarbeidelsen av årsrapporten for 1985. Deretter ble nye reaksjoner innhentet og diskutert. Etterpå ble årsrapporten for 1986 utarbeidet, og reaksjoner på rapporten innhentet. Etter at årsrapporten for 1986 var utarbeidet, trakk forskergruppa seg ut av det praktiske arbeidet med årsrapport for Bergen kommune. Kommunen fortsatte imidlertid prosessen med å utarbeide årsrapport på egen hånd.

Innenfor disse stegene, representert ved standardrapporten, årsrapporten for 1984, årsrapporten for 1985 og årsrapporten for 1986, ble det dessuten utført en lang rekke mindre steg, f.eks. med hensyn til bruk av edb (se Olson, 1987:kap. 7). Flere mer eller mindre tilfeldige begivenheter oppstod også i prosessen. Et eksempel på en slik tilfeldig begivenhet som vi benyttet oss av, var "Bergenskurset". Som forklart i kapittel 6 (avsnitt 6.1.2), tok administrasjonen i Bergen kommune kontakt med Olov for å få i gang et kurs i planlegging og budsjettering for toppledelsen. Olov benyttet imidlertid anledningen til å foreslå et kurs i økonomistyring med vekt på faktabaserte styringsformer, noe som kommunen aksepterte. Dermed fikk vi i forskergruppa muligheten til å informere hele den politiske og administrative toppledelsen om våre idéer med en ny årsrapport. Seinere viste det seg at den kontakten som vi fikk med toppledelsen på dette kurset, ble av stor betydning for gjennomføringen av forskningsprosessen, f.eks. de fire intervjurundene som er diskutert i denne avhandlingen.

En annen tilfeldig begivenhet som oppstod, var at det kom en sivilarbeider til prosjektet. Denne personen fikk som hovedoppgave å rekonstruere kommunens investeringer i anleggsmidler, slik at vi kunne utarbeide et resultatregnskap hvor inntekter og kostnader ble sammenstilt, samt en balanse hvor anleggsmidler var aktiverte og avskrevet (se Olson, 1987:kap. 5). Dette var en oppgave som vi allerede hadde diskutert i forskergruppa, men som vi ikke selv hadde kapasitet til å utføre. I tillegg til dette rekonstrueringsarbeidet, tok sivilarbeideren seg av arbeidet med bilaget til årsrapporten for 1986. Dette er m.a.o. nok et eksempel på at det oppstod en tilfeldig begivenhet (økt kapasitet i prosjektgruppa) som vi benyttet oss av til å få utført nye oppgaver.

Det har altså oppstått flere tilfeldige begivenheter i forskningsprosessen. Dessuten har mange valg blitt foretatt, f.eks. valg av forskningsoppgaver (inkludert valg av respondenter), fokusering på finansieringsanalyse og seinere resultatregnskap og

valg av edb-ustyr. Hvis andre valg hadde blitt foretatt, ville prosessen ganske sikkert ha utviklet seg annerledes, ved at andre steg var blitt gjennomførte. Det er imidlertid lite interessant å spekulere i hvordan prosessen kunne ha forløpt hvis andre valg var blitt foretatt. Det er derimot mer interessant å diskutere den prosessen som faktisk har funnet sted.

Som omtalen ovenfor viser, har det vært gjennomført en lang rekke suksessive steg i forskningsprosessen. Hvert av stegene har blitt diskutert og evaluert før nye steg har blitt gjennomført, noe som har bidratt til å underlette læring basert på tidligere erfaringer (jf. Levitt og March, 1988). Og som diskusjonen nedenfor viser, har forskningsprosessen resultert i utarbeidelsen av en årsrapport med en finansieringsanalyse av høy regnskapsfaglig kvalitet, samt ført til individuell og organisatorisk læring. Derfor vil jeg hevde at den prosessen som faktisk er gjennomført, og som er basert på mange mer eller mindre subjektive valg, har vært til nytte for involverte aktører og organisasjoner.

9.1.2 Finansieringsanalysen tilfredsstillende GAAP ("generally accepted accounting principles")

Diskusjonen i kapittel 1 viser at regnskapets tenkte, eller normative, funksjon er å redusere usikkerhet i kontroll- og beslutningsprosesser. Men selv om normativ regnskapslitteratur kan summeres opp på denne måten, finnes det ikke noen allment akseptert regnskapsteori (se f.eks. Belkaoui, 1981). Zeff (1978) og Watts og Zimmerman (1979) argumenterer f.eks. for at regnskapsprinsipp baseres på hvordan ulike aktører ønsker at deres organisasjoner skal bli omtalt overfor omgivelsene. Det finnes derfor ikke noen allment akseptert målestokk for årsrapportens faglige kvalitet. Men dette forhindrer likevel ikke at noen kommentarer kan knyttes til rapportens faglige kvalitet. I likhet med omtalen foran i avhandlingen, vil fokus i stor grad rettes inn mot årsrapportens finansielle del, først og fremst finansieringsanalysen.

Opp gjennom årene har det vært debattert om, og eventuelt hvordan, en organisasjon bør presentere en regnskapsmodell som viser organisasjonens tilgang på og bruk av finansielle midler; altså et eventuelt supplement til de to regnskapsmodellene resultatregnskap og balanse som fokuserer på henholdsvis inntekter/kostnader og eiendeler/gjeld/egenkapital. I debatten har det vært diskutert hvordan man bør definere finansielle midler (f.eks. arbeidskapital, omløpsmidler eller likvide midler) og hvordan modellen bør utformes (se f.eks. Rosen og DeCoster, 1969). Dessuten har det vært diskutert hvilket navn man bør bruke på modellen. På norsk har man f.eks. omtalt modellen som finansieringsanalyse eller strømningsanalyse, og på engelsk/amerikansk har f.eks. følgende benevnelser vært brukt: "funds statement", "statement of changes in financial position" og "cash flow statement". I det følgende fortsetter jeg

å bruke den benevnelsen som er brukt foran i avhandlingen og i årsrapporten, dvs. finansieringsanalyse.

Debatten om finansieringsanalyser har pågått med varierende styrke i hele inneværende århundre, noe som påpekes av Rosen og DeCoster i deres historiske analyse av utviklingen i finansieringsanalyser:

"The basic theme of this article is that needless confusion in preparing "funds" statements in corporate annual reports still exists after a century of discussion and practice. The prime reason for this state is that a positive position has not been taken by an authoritative body." (Rosen og DeCoster, 1969:124)

For en mer utførlig diskusjon om den historiske utviklingen av finansieringsanalyser frem til slutten av 1960-årene, viser jeg til Rosen og DeCoster (1969).

I motsetning til utviklingen frem til 1970, står vi i dag overfor en situasjon hvor et autoritativt organ - Financial Accounting Standards Board (FASB) - har tatt standpunkt i diskusjonen om utarbeiding av finansieringsanalyser.

"In general terms, the FASB's role is to resolve differences concerning the usefulness of various types of financial information in particular circumstances. In performing this task, the FASB must gather and sift evidence about that usefulness while taking into consideration the interests of the various parties affected by its standards. The output of its process becomes part of GAAP (generally accepted accounting principles)". (Miller og Redding, 1986:16)

FASB har riktig nok bare myndighet til å stille krav til organisasjoner i USA. Men FASB's regnskapsstandarder studeres også i mange andre land, f.eks. i Norge. Det er derfor en viss sannsynlighet for at de regnskapsstandarder som FASB utarbeider, også vil komme til å påvirke regnskapsrapporteringen i andre land. Av denne grunn er det interessant å sammenligne finansieringsanalysen for Bergen kommune med FASB's standard for utarbeiding av slike analyser.

FASB har nå vedtatt en regnskapsstandard - "Statement of Financial Accounting Standards No. 95: Statement of Cash Flows" (FASB, 1987) - som gjelder for regnskap som avlegges etter 15. juli 1988:

"This Statement requires that a statement of cash flows classify cash receipts and payments according to whether they stem from operating, investing, or financing activities and provides definitions of each category." (FASB, 1987:5471)

Standarden krever altså at de organisasjoner som går inn under FASB's myndighetsområde, skal utarbeide en finansieringsanalyse som viser organisasjonens kontantstrømmer. Den definisjon som er valgt på finansielle midler, er likvide midler ("cash and cash equivalents"). I vedlegg 7 er det gjengitt et

eksempel på en finansieringsanalyse som er utarbeidet i samsvar med denne regnskapsstandarden, og det er identisk med det første eksempelet på en finansieringsanalyse som er presentert i FASB (1987). I det følgende sammenlignes Bergen kommunes finansieringsanalyse (se f.eks. vedlegg 4) med FASB's standard.

Bergen kommunes finansieringsanalyse er i prinsipp identisk med FASB's standard for utarbeiding av slike analyser. Begge analysene viser en organisasjons kontantstrømmer inndelt i de tre formålene løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet. En mindre forskjell er at Bergen kommunes finansieringsanalyse først viser endring i arbeidskapital, før overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler vises. Dette betyr riktig nok at de tre nevnte formålene i Bergen kommunes finansieringsanalyse inneholder enkelte poster som ennå ikke har medført kontantstrømmer. Men det er poster som forventes å bli omgjort til kontantstrømmer innen kort tid.

Det er to hovedårsaker til at finansieringsanalysen for Bergen kommune viser endring i arbeidskapital før endring i likvide midler. For det første skyldes det at respondentene ønsker å sammenligne regnskaps- og budsjettall i finansieringsanalysen. Og ettersom Bergen kommune ikke budsjetterer balanse, kan ikke regnskaps- og budsjettall sammenlignes i finansieringsanalysen hvis arbeidskapitalpostene fra endringsbalansen inkorporeres i de tre formålene i finansieringsanalysen. For eksempel, i den finansieringsanalysen (prosentmodellen) som ble presentert i årsrapporten for 1984, kunne vi ikke presentere budsjettall i tillegg til regnskapstall. Årsaken til dette var nettopp at endringer i arbeidskapitalpostene var inkorporert i selve finansieringsanalysen (se f.eks. vedlegg 1).

For det andre ville det etter all sannsynlighet medført et svært omfattende og tidkrevende arbeid å gå detaljert igjennom standardrapporten for Bergen kommune for å kunne trekke ut de enkelte endringene i arbeidskapitalpostene (f.eks. fordringer) fra tilsvarende poster i finansieringsanalysens tre formål (løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet). Dette resonnementet baseres på den erfaring at det tok om lag et halvt års arbeidsinnsats å utarbeide den første finansieringsanalysen for Bergen kommune på et aggregert nivå (se kap. 6). Ettersom arbeidskapitalen består av poster som forventes å bli omgjort til kontantstrømmer innen kort tid, var vår vurdering i prosjektgruppa at det ikke ville være verdt arbeidsinnsatsen å gå igjennom standardrapporten for å kunne eliminere overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler hvis dette hadde vært ønskelig. Og som påpekt ovenfor, er det heller ikke ønskelig å gjøre dette, fordi flertallet av respondentene vil ha muligheten til å kunne sammenligne regnskaps- og budsjettall i finansieringsanalysen.

Som allerede påpekt, utarbeider FASB regnskapsstandarder når det er diskusjon om, og eventuelt hvordan, finansiell infor-

masjon skal rapporteres. Prosessen med å utarbeide regnskapsstandarder er derfor like mye en politisk som en faglig prosess (Miller og Redding, 1986). Men det er en prosess som er akseptert for utarbeiding av regnskapsstandarder, fordi de organisasjoner som standardene gjelder, er pålagt å følge standardene som blir en del av GAAP. Når det gjelder prosessen med å utarbeide finansieringsanalyse for Bergen kommune, har den foregått parallelt med, og uavhengig av, FASB's utviklingsprosess. Det forhold at Bergen kommunes finansieringsanalyse i prinsipp viser seg å være identisk med FASB's standard, betyr imidlertid at finansieringsanalysen for kommunen tilfredsstiller GAAP. Sett fra et tradisjonelt regnskapsperspektiv, indikerer dette at finansieringsanalysen for Bergen kommune inneholder en høy regnskapsfaglig kvalitet. Fra et slikt perspektiv er det nemlig vanlig å vurdere ulike regnskapsmodeller opp mot GAAP.

9.1.3 Sendere av finansiell informasjon

I kapittel 5 er det fremhevet at det i prinsippet er to ulike måter som en person kan motta informasjon på. Han kan motta den under "mottakerinnstilling" eller under "senderinnstilling" (Zajonc, 1960; se også Brunsson og Jönsson, 1979; Olsen, 1987). En person med senderinnstilling har en mer differensiert, kompleks og organisert kognitiv struktur enn en som er innstilt på å være mottaker. Senderen har en velorganisert og "motstandskraftig" oppfatning av problemet. Han har derfor lettere for å sortere vekk irrelevant informasjon. På den annen side har han vanskeligere for å endre sin oppfatning, fordi enhver delendring i en velorganisert oppfatning fører til ytterligere endringer. En person med mottakerinnstilling har derimot en mer åpen oppfatning av problemet, noe som fører til at oppfatningen lettere kan forandres. Han har derfor lett for å ta imot og integrere ny informasjon med tidligere mottatt informasjon, noe som fører til at han ikke skiller like klart mellom relevant og irrelevant informasjon. Dette betyr at mottakelse under senderinnstilling innebærer at man har forstått og tilegnet seg mer av budskapet enn om man hadde hatt mottakerinnstilling.

I kapittel 5 ble det konkludert med at samtlige respondenter, både politikere og tjenestemenn (med unntak av revisjons-sjefen), i stor grad unngikk standardrapporten. Respondentene hadde kun innhentet informasjon fra standardrapporten under mottakerinnstilling. Hvordan er imidlertid situasjonen med hensyn til årsrapporten? Har respondentene innhentet informasjon fra årsrapporten under mottaker- eller senderinnstilling?

I kapittel 8 (avsnitt 8.1.1) ble det konkludert med at det er flere indikasjoner på at respondentenes forståelse av regnskapsinformasjon har økt siden forskningsprosessen startet. Disse indikasjonene kom klarest til uttrykk i synspunktene på balansen, hovedtallet "Reell vekst i utgifter løpende virksomhet" og den finansielle vurderingen. Respondentene var nemlig nå, i

større grad enn tidligere, i stand til å gi uttrykk for sin vurdering av kommunens finansielle utvikling (se tabell 8.2). Og de skilte klarere mellom relevant og irrelevant informasjon. De fremhevet likviditetsopplysninger i balansen (se tabell 8.1) og spesifikke, relevante, opplysninger i den finansielle vurderingen, da de begrunnet sine vurderinger av kommunens finansielle utvikling (se tabell 8.3).

Denne utviklingen i økt forståelse av regnskapsinformasjon (fra standardrapporten til årsrapporten), samt økt bruk av slik informasjon (se kapittel 8, avsnitt 8.1.2), viser at respondentene, riktig nok i varierende grad, har gjennomgått en læringsprosess med hensyn til å tilegne seg og bruke finansiell informasjon om kommunen. Konklusjonen blir derfor at respondentene nå er blitt sendere av finansiell informasjon om kommunen.

9.1.4 Nye rutiner i Bergen kommune

Organisatorisk læring ble diskutert i kapittel 3 (avsnitt 3.2) basert på Levitt og March (1988). Det ble her argumentert for at organisasjoner lærer, og at denne læringen opprettholdes i organisasjonene til tross for utskiftning av organisasjonsmedlemmer. Dette tyder på at rutinebasert, historieavhengig og målrettet læring, kan være et interessant perspektiv å bruke i studier av læringsprosesser i organisasjoner. Det ble imidlertid fremhevet at det finnes relativt liten detaljkunnskap om hvordan organisatorisk erfaring transformeres over til rutiner. Diskusjonen i denne avhandlingen tar heller ikke mål av seg til å diskutere i detalj hvordan læring i form av nye rutiner har foregått. Ambisjonsnivået avgrenses til å diskutere om nye rutiner har blitt etablert som en følge av forskningsprosessen, og til å gi noen indikasjoner på hvordan denne rutinebaserte læringen har foregått.

I kapittel 5 (avsnitt 5.2) ble det gitt en oversikt over organiseringen av regnskapsarbeidet i Bergen kommune. Det ble her fremhevet at et viktig forhold ved denne organiseringen, er å sikre regnskapsførerens uavhengighet i forhold til den anvisende myndighet. Derfor har arbeidet med standardrapporten vært ledet av hovedbokholderiet, som er en del av Kemneren i Bergen (statlig etat), og dermed uavhengig av rådmannen som har den anvisende myndighet i Bergen kommune. Dessuten revideres standardrapporten av kommunerevisjonen, som også er uavhengig av rådmannen i regnskapsprosessen. Og i kapittel 5 (avsnitt 5.5) ble det fremhevet at de viktigste partene i standardrapportprosessen er sentrale myndigheter (regnskapsmottaker), administrasjonen (regnskapspliktig) og hovedbokholderiet og kommunerevisjonen (regnskapsmann). Politikerne i Bergen kommune inngår også i denne prosessen, men de oppfattes som en mindre viktig regnskapsmottaker enn de sentrale myndigheter (se kap. 5, figur 5.1).

Denne organiseringen av regnskapsarbeidet har i lang tid vært gjenstand for diskusjon i Bergen kommune. Diskusjonen har dreid seg om en omorganisering av regnskapsarbeidet. Men som fremhevet i kapittel 4, er det ikke alltid samsvar mellom prat, beslutning og handling, og foreløpig har man kun pratet om en omorganisering. Dessuten fremgår det av kapittel 5 at regnskapsarbeidet i stor grad reguleres av kommuneloven og forskrifter gitt med hjemmel i denne loven. Før Bergen kommune eventuelt kan omorganisere regnskapsarbeidet, må kommunen derfor få sentrale myndigheters tillatelse til å gjøre dette.

Noen store anstrengelser for å få en slik tillatelse, har ikke vært gjort før arbeidet med årsrapporten startet. Etter at årsrapportprosessen startet, ble det imidlertid satt fortgang i disse anstrengelsene. Blant annet reiste en delegasjon som representerte partene i standardrapportprosessen til Oslo for å diskutere en omorganisering med Kommunaldepartementet. Og etter at departementet vurderte saken nærmere, fikk Bergen kommune tillatelse til å omorganisere regnskapsarbeidet slik som omtalt i det følgende. Dette ble derfor gjort med virkning fra 1. september 1986.

Hovedbokholderiet, som er hovedansvarlig for regnskapsarbeidet i kommunen, ble overført fra Kemneren til økonomi- og finansavdelingen i Bergen kommune. Dessuten ble det opprettet en ny stilling som regnskapssjef. Regnskapssjefen skal ha det faglige og administrative ansvar for kommunens regnskapsarbeid, noe som innebærer at hovedbokholderen nå skal rapportere til regnskapssjefen. Hovedbokholderen skal fortsatt lede arbeidet med standardrapporten, mens regnskapssjefen bl.a. skal arbeide med å videreutvikle og analysere kommunens regnskap. En viktig oppgave i denne sammenheng blir å videreføre arbeidet med årsrapporten.

Kommunelovens krav til regnskapsførerens uavhengighet i forhold til den anvisende myndighet, oppfylles ved at regnskapsmannen (regnskapsmedarbeiderne og kommunerevisjonen) fortsatt er uavhengig av rådmannen i regnskapsprosessen. Det forhold at regnskapsmedarbeiderne nå tilhører økonomi- og finansavdelingen, fører imidlertid til at de også kan bli tildelt annet arbeid enn regnskapsarbeid, f.eks. utarbeiding av økonomiske analyser i forbindelse med ulike saker. Og i dette arbeidet rapporterer disse aktørene til rådmannen eller aktører som han har delegert myndighet og ansvar til. På denne måten kan det bli lettere enn tidligere å bruke regnskapsinformasjon i økonomiske analyser, og Bergen kommune kan oppnå en bedre utnyttelse av sine ressurser. Samtidig oppfyller man altså kommunelovens krav til regnskapsførerens uavhengighet i forhold til den anvisende myndighet.

Prosessen med å omorganisere regnskapsarbeidet gikk altså over fra prat til beslutning og handling etter at årsrapportprosessen startet. Som påpekt ovenfor ble det nemlig besluttet å omorganisere regnskapsarbeidet, og det ble ansatt en person i den nyopprettete stillingen som regnskapssjef. Og den personen

som ble kommunens nye regnskapssjef, er samme person som har vært økonomi- og finansavdelingens representant i prosjektgruppa som har ledet arbeidet med årsrapporten - Egil Reinholdtsen. Dette tyder på at årsrapportprosessen, sammen med andre prosesser, har påvirket omorganiseringen av regnskapsarbeidet. Som vi har sett, ønsker nemlig både politikere og tjenestemenn at kommunen fortsatt skal utarbeide årsrapport. Kommunen trenger derfor noen til å ta seg av og lede dette arbeidet, og denne oppgaven synes å bli en av de viktigste oppgavene for den nye regnskapssjefen. Og det var nettopp Egil, som har erfaring fra arbeidet med årsrapporten, som ble ansatt som regnskapssjef i kommunen.

Egil har nå vært med på å utarbeide to årsrapporter for Bergen kommune. Dessuten har Bergen kommune fått tilgang til edb-program for å utarbeide årsrapporten og en lærebok som forklarer hvordan årsrapporten for 1986 ble utarbeidet (se Olson, 1987). Og som vi har sett ovenfor (kap. 8, avsnitt 8.2.3), har Bergen kommune utarbeidet årsrapport for 1987, dvs. utarbeidet årsrapport uten forskergruppas medvirkning. Dette betyr at det nå er kommunen - og ikke forskergruppa - som representerer kontinuiteten i årsrapportprosessen. Konklusjonen blir derfor at det er etablert en ny rutine i kommunen for utarbeiding av årsrapport.

Rutinen for bystyrets behandling av kommunens regnskap har dessuten blitt forandret, bl.a. ved at årsrapporten har erstattet regnskapsredegjørelsen og årsberetningen i denne behandlingen. For første gang i kommunens historie, har et årsregnskapsdokument (årsrapporten for 1986) blitt behandlet av bystyret innen et halvt år etter regnskapsårets utgang (se kap. 8, avsnitt 8.1.3). Denne behandlingen var dessuten koplet sammen med en revidering av inneværende års budsjett (årsbudsjettet for 1987).

Konklusjonen blir at det er etablert flere nye rutiner i Bergen kommune etter at forskningsprosessen startet. Og disse rutineene, som er diskutert ovenfor, er i større eller mindre grad influert av nevnte prosess. Derfor kan det hevdes at rutinebasert organisatorisk læring har foregått i kommunen delvis som en følge av forskningsprosessen.

9.1.5 Nye rutiner i kommunens omgivelse

I kapittel 8 (avsnitt 8.2.3) er det påvist at andre norske kommuner har begynt å utarbeide årsrapport. Derfor er det ikke bare i Bergen kommune at det er etablert en ny rutine for utarbeiding av en slik rapport. Også andre kommuner har etablert nye rutiner, eller gjennomgått en rutinebasert læringsprosess, med hensyn til å utarbeide årsrapport.

Disse nye rutineene for utarbeidelse av årsrapport, betyr at praksis når det gjelder kommunal årsrapportering har begynt å forandres. Denne forandringen, eller læringsprosessen, har

foregått uten at sentrale myndigheter først har endret forskriftene, eller normene, for kommunal årsrapportering (jf. Bergevärn og Olson, 1987). Det er tvert imot slik at forandringen av praksis har influert på Kommunaldepartementets arbeid med nye regnskapsnormer (se kap. 8, avsnitt 8.2.4). Derfor kan det hevdes at det også har foregått en læringsprosess i departementet med hensyn til å utarbeide (forslag til) nye regnskapsnormer.

9.1.6 Læringsøkologi

Levitt og March (1988) fremhever at organisasjoner kan betraktes som enheter som lærer i en omgivelse som hovedsakelig består av andre samlinger av enheter som også lærer. Det er m.a.o. en økologisk struktur på den omgivelsen som læring finner sted i (se kap. 3, avsnitt 3.2). I denne læringsøkologien kan organisasjoner lære gjennom eksperimentering i praksis med egne rutiner (læring basert på egne erfaringer). Dessuten kan organisasjoner f.eks. lære ved å kopiere andre organisasjoners erfaringsbaserte rutiner (læring basert på andres erfaringer).

Som det fremgår av diskusjonen ovenfor om nye rutiner i Bergen kommune og i kommunens omgivelse (se også kap. 8, avsnitt 8.3), er det en slik økologisk struktur på den studerte læringsomgivelsen. Ved utarbeidelsen av den første årsrapporten for Bergen kommune, kopierte kommunen i stor grad Uppsalarapporten. Dessuten baserte Bergen kommune seg på erfaringer fra årsrapportprosessen i Uppsala kommun. Deretter fortsatte Bergen kommune årsrapportprosessen med å eksperimentere med sin egen årsrapportering.

Denne eksperimenteringen ble foretatt i et samarbeid mellom regnskapsmedarbeidere (forskergruppa og andre regnskapsmedarbeidere) og toppledelsen i kommunen. På denne måten fikk toppledelsen anledning til å påvirke sitt eget regnskap (jf. Johnson og Kaplan, 1987). Som tidligere forklart, ble årsrapporten for 1985 basert på reaksjoner på årsrapporten for 1984, synspunkter innhentet i modellundersøkelsen og erfaringer fra prosessen med å utarbeide årsrapporten for 1984. Ytterligere eksperimentering ble foretatt med hensyn til årsrapporten for 1986, basert på erfaringer fra årsrapporten for 1985 osv. Og som påvist ovenfor, har Bergen kommune nå etablert en ny rutine for utarbeiding av årsrapport. Dette er en årsrapport som bl.a. inneholder en finansieringsanalyse av høy regnskapsfaglig kvalitet, og som aktører i kommunen har lært å tilegne seg finansiell informasjon fra.

Læringsprosessen har fortsatt ved at andre kommuner, i større eller mindre grad, har kopiert Bergen kommunes årsrapport. For de av kommunene som har utarbeidet årsrapport for flere år, har læringsprosessen også tatt form av læring basert på egne erfaringer. Kommunaldepartementet har dessuten lært av andres erfaringer. Departementet har nemlig kopiert enkelte idéer fra

kommunal regnskapspraksis i sitt forslag til nye regnskapsnormer.

Som fremhevet ovenfor, finnes det relativt liten detaljkunnskap om hvordan organisatorisk erfaring transformeres over til rutiner. Og den økologiske strukturen på læringsomgivelsen, vanskeliggjør en systematisk forståelse og modellering av læringsprosesser. Årsaken til dette er at omgivelsen endres, noe som medfører at til og med enkle forestillinger om læring blir komplekse. Men til tross for dette, kan det likevel tas frem noen indikasjoner på hvordan organisatorisk læring har spredd seg i den studerte læringsøkologien.

Overføring av erfaringsbasert læring fra Uppsala kommun til Bergen kommune, kom via lederen for forskergruppa (se kap. 8, avsnitt 8.3). I neste omgang har erfaringer fra årsrapportarbeidet i Bergen kommune spredd seg videre til andre kommuner på flere måter, f.eks: via kurs i kommunal årsrapportering arrangert av forskergruppa; gjennom en lærebok i kommunal årsrapportering (se Olson, 1987); ved at Bergen kommunes årsrapport vant den første årsrapportkonkurransen, og dermed ble et forbilde for andre kommuners årsrapporter; via storbyenes samarbeid i "Storbyprosjektet"; ved at Bergen kommune har sendt årsrapporten til andre kommuner; og ved at politikere og tjenestemenn i Bergen kommune har pratet med politikere og tjenestemenn i andre kommuner. Etter hvert som andre kommuner har kopiert Bergen kommunes årsrapport, har de også lært av egne erfaringer og av hverandres erfaringer. Overføring av erfaringsbasert organisatorisk læring har følgelig tatt mange veier i læringsøkologien.

Denne organisatoriske læringen, samt den læring som har funnet sted på individnivå (se avsnitt 9.1.3), impliserer at den valgte forskningsmetoden (aksjonsforskning) har vært nyttig for involverte individ og organisasjoner. Derfor konkluderer jeg med at forskningsmetoden, sett fra et læringsperspektiv, har vært fruktbar å bruke. Vurdert fra et tradisjonelt regnskapsperspektiv, har metoden også vært fruktbar. Fra et slikt perspektiv er det nemlig vanlig å sammenligne ulike regnskapsmodeller med GAAP ("generally accepted accounting principles"). Og som påvist i avsnitt 9.1.2 ovenfor, tilfredsstiller finansieringsanalysen, som er ett av forskningsprosessens resultater, GAAP.

9.2 Årsrapportens funksjoner

Ett av formålene med avhandlingen er å undersøke om årsrapporten fungerer som regnskapsmottakerens (politikernes) kontrollinstrument overfor den regnskapspliktige (administrasjonen). Hvis årsrapporten ikke fungerer på denne måten, skal mulige årsaker til dette diskuteres. Et annet formål med avhandlingen er å diskutere om årsrapporten har andre funksjoner i tillegg til, eller i stedet for, en kontrollfunksjon. Disse to for-

målene skal behandles i dette avsnittet.

Som fremhevet i kapittel 3, er det ikke mulig å gå rundt å telle og klassifisere et regnskaps funksjoner, fordi regnskapets funksjoner spaserer ikke rundt i organisasjoner og samfunn. Det finnes derfor ikke noen enkel måte å generere kunnskap om regnskapets funksjoner. Denne kunnskapen må derimot baseres på tolkninger og analyser av hvordan aktører og organisasjoner prater, beslutter og handler. Derfor vil diskusjonen om årsrapportens funksjoner baseres på en dypere analyse av avhandlingens empiri, f.eks. av respondentenes prat om bruken av årsrapporten. Når det hevdes at respondentene og/eller organisasjonen Bergen kommune tildeler, eller ikke tildeler, årsrapporten bestemte funksjoner, er det altså min påstand, og den baseres på en analyse av avhandlingens empiri.

Det må understrekes at det er en dypere analyse av avhandlingens empiri som er av interesse. Dette betyr at det ikke er en begrepsdiskusjon *per se* som står i fokus i avhandlingen. Når det argumenteres for at årsrapporten tildeles en eller annen funksjon, er det derfor den underliggende diskusjonen som er det sentrale. Uttrykket "årsrapportens funksjon" brukes kun for å summere opp diskusjonen ved hjelp av et nøkkelbegrep, dvs. et begrep som er mest mulig dekkende for diskusjonen, men som likevel umulig kan inkorporere hele den underliggende diskusjonen.

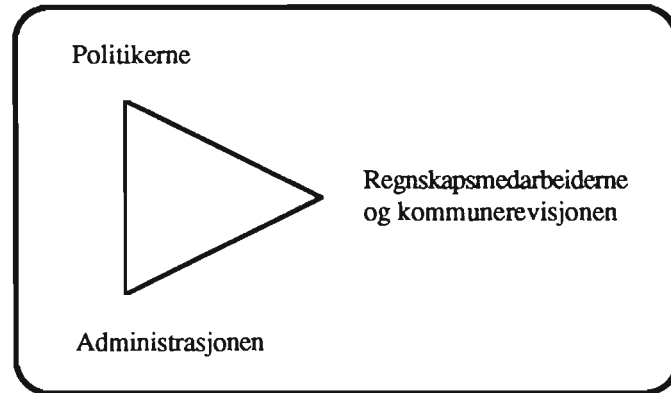
9.2.1 Styring

Årsrapportens tenkte eller normative funksjon, er at den skal være politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen. Basert på avhandlingens empiri, er det imidlertid konkludert med at årsrapporten ikke oppfyller sin tenkte funksjon (se kap. 8, avsnitt 8.1.3). Formålet med dette avsnittet er derfor å diskutere mulige årsaker til at årsrapporten ikke fugerer slik som tenkt. Først fokuseres det på hvilke parter som inngår i årsrapportprosessen. Deretter diskuteres politikernes kontrollmuligheter overfor administrasjonen. Til slutt i avsnittet argumenteres det for bruk av flere organisasjonsbilder i kontroll- eller styringsprosessen.

Uklare parter i årsrapportprosessen

Etter at årsrapportprosessen startet og omorganiseringen av regnskapsarbeidet ble gjennomført (se avsnitt 9.1.4), inngår følgende parter i regnskaps- (årsrapport-) prosessen: politikerne, administrasjonen, samt regnskapsmedarbeiderne og kommune-revisjonen (se figur 9.1). Som fremhevet foran i avhandlingen, har idéen vært at politikerne betraktes som mottaker av årsrapporten, og administrasjonen under ledelse av rådmannen anses for å være den part som er pliktig til å rapportere til politikerne hvordan den har forvaltet kommunens finansielle ressurser. Til å hjelpe seg med å oppfylle denne regnskapsplikten, har råd-

mannen regnskapsmedarbeiderne og kommunerevisjonen. I den perioden som er i fokus i denne avhandlingen, har også forskergruppa vært regnskapsmedarbeider og har derfor inngått i årsrapportprosessen. Men som fremhevet ovenfor, trakk forskergruppa seg ut av årsrapportprosessen etter at årsrapporten for 1986 var ferdig utarbeidet.



Figur 9.1: Partene i årsrapportprosessen.

En sammenligning av figur 9.1 med tilsvarende figur for standardrapportprosessen (se kap. 5, figur 5.1), viser at politikerne betraktes som den viktigste mottaker av årsrapporten, mens sentrale myndigheter anses for å være den viktigste mottaker av standardrapporten. Og for å oppfylle regnskapsplikten til de sentrale myndigheter, utarbeides fortsatt standardrapporten i Bergen kommune. Foran i avhandlingen er det forøvrig fremhevet at årsrapporten baseres på regnskapsdataene i standardrapporten, men disse datane bearbeides for at de i større grad skal være tilpasset lokale aktørers informasjonsbehov, først og fremst politikernes behov. Og det er i arbeidet med de regnskapsdataene som årsrapporten baseres på - altså standardrapporten - at regnskapsmedarbeiderne og kommunerevisjonen (regnskapsmannen) er uavhengig av rådmannen (den anvisende myndighet som har regnskapsplikt). Når det gjelder strukturen på årsrapporten, dvs. årsrapportens innhold og utforming, fremgår det fra avhandlingen at både politikere og tjenestemenn har påvirket denne (jamfør bl.a. omtalen av intervjuene).

Det fremgår videre fra diskusjonen ovenfor, at politikerne ikke har brukt årsrapporten for å kontrollere administrasjonen. Dessuten viser empirien i avhandlingen at både politikere og tjenestemenn har lest og brukt årsrapporten. Det kan derfor hevdes at både politikerne og administrasjonen er mottakere av årsrapporten, at administrasjonen også er pliktig til å utarbeide rapporten, og at årsrapporten i stor grad utarbeides av regnskapsmedarbeiderne og kommunerevisjonen (kommunerevisjonen kontrollerer og reviderer standardrapporten som utgjør det viktigste grunnlagsmaterialet for årsrapporten og gir sin uttalelse i årsrapporten). Konklusjonen blir derfor at tre parter - politikerne, administrasjonen og regnskapsmedarbeiderne/-

kommunerevisjonen - inngår i årsrapportprosessen. Men vi finner ikke at partene innehar klare roller i prosessen.

Denne konklusjonen om uklare roller for partene i regnskapsprosessen, samsvarer med hva Brorström (1982) kom frem til i en studie av utvikling og bruk av regnskap i tre mindre svenske kommuner. Brorström konkluderte videre med at disse uklare rollene som partene inntar i regnskapsprosessen, utgjør et problem både når det gjelder utvikling og bruk av mer informative regnskap. Studien i denne avhandlingen viser imidlertid at sistnevnte konklusjon ikke kan generaliseres. For i forskningsprosessen i Bergen kommune har det vært mulig å utvikle en mer informativ regnskapsrapport (årsrapporten) enn den rapport som tidligere var kommunens viktigste regnskapsrapport (standardrapporten). Fra denne nye årsrapporten har både politikere og tjenestemenn tilegnet seg finansiell informasjon om kommunen (sendere av finansiell informasjon). Dessuten viser avhandlingen at årsrapporten er begynt å brukes mer og mer av aktører i kommunen, til tross for de uklare rollene i årsrapportprosessen. Det virker riktig nok som om disse uklare rollene har påvirket det forhold at årsrapporten ikke blir brukt slik som tenkt, dvs. til å utkreve ansvar fra, eller kontrollere, administrasjonen. Men bruken av årsrapporten har likevel økt over tid, og aktørene har funnet sine egne bruksområder for rapporten: foredrag, budsjettarbeid, oppslagsverk osv. Og som tidligere påvist (se kap. 8, avsnitt 8.1.2), har politikerne i gjennomsnitt brukt årsrapporten på flere måter enn tjenestemennene. Likevel har politikerne ikke brukt årsrapporten for å kontrollere administrasjonen. Mulige årsaker til dette, diskuteres i det følgende.

Politisk kontroll av administrative handlinger er vanskelig

Det organisasjonsbildet som har dominert i litteraturen, er maskinbildet (Morgan, 1986). En organisasjon betraktes som en maskin som består av ulike deler som griper inn i hverandre. Og hver del har sin klart definerte oppgave å utføre for å oppfylle organisasjonens målsetting(er). Som forklart i kapittel 4 (avsnitt 4.2), baseres Bergen kommunes styringsprosedyre nettopp på en slik mekanistisk tenkemåte (se figur 4.4). Ifølge denne prosedyren er det meningen at vedtatte planer og budsjett skal styre kommunens handlinger eller aktiviteter. De handlinger som gjennomføres, skal rapporteres i kommunens årsrapportering. I neste fase er det meningen at årsrapporteringen skal gi "feedback" for diskusjonen om neste års budsjett og handlinger. Dessuten sier styringsprosedyren at den kommunale aktiviteten for innværende år skal justeres med utgangspunkt i prognoser som utarbeides i løpet av året basert på den faktiske utviklingen i kommunen.

Idéen med å utarbeide den nye årsrapporten, var at den skulle inngå i denne prosedyren ved å gi en oversikt over kommunens faktiske utvikling på en bedre måte enn kommunens eksisterende årsrapportering (standardrapporten). Dermed skulle årsrapporten hjelpe politikerne til å få en bedre kontroll med

utviklingen i kommunen, ved at de kunne stille administrasjonen til ansvar for kommunens handlinger. Men som fremhevet i kapittel 8 (avsnitt 8.1.3), har ikke politikerne brukt årsrapporten for å utkreve ansvar fra administrasjonen. Politikene har m.a.o. ikke stilt spørsmål til administrasjonen med utgangspunkt i årsrapporten. Derimot har de brukt årsrapporten på andre måter, hovedsakelig som generell informasjonskilde i budsjettarbeidet, i foredrag og som oppslagsverk. Også tjenestemenn har brukt årsrapporten på disse måtene. Konklusjonen blir derfor at årsrapporten ikke fungerer som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen, og at kommunen ikke følger sin normative, eller mekanistiske, styringsprosedyre i praksis.

I kapittel 4 ble også et annet organisasjonsbilde - politisk system - diskutert. Når en organisasjon sees som et politisk system, fokuserer man på ulike interesser, konflikter og maktrelasjoner som finnes i organisasjonen. Mens maskinbildet medfører at man betrakter en organisasjon som en enhet med en eller flere felles interesser, eller målsettinger, er dette altså ikke tilfellet når man bruker et politisk organisasjonsbilde. I kapittel 4 ble det dessuten påpekt at tidligere studier bl.a. har sett på kommuner som politiske system (se f.eks. Jönsson, 1982; Olson, 1983; Brunsson, 1986b; Rombach, 1986). Derfor ble styringsproblemet i en kommune (se kapittel 4, avsnitt 4.1) diskutert med utgangspunkt i et politisk organisasjonsbilde. I det følgende gis det et kort sammendrag av denne diskusjonen, for dermed å kunne trekke frem mulige årsaker til at årsrapporten ikke fungerer som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen.

I kommunale organisasjoner finner vi ofte at man forsøker å håndtere dilemmaet mellom politikk og handling (se kap. 4, avsnitt 4.1) ved hjelp av organisatorisk separasjon. Kommuner organiseres m.a.o. i politiske og administrative (handlende) enheter. Og det er nettopp slik Bergen kommune er organisert (se kap. 4, avsnitt 4.2). Idéen med denne organisasjonsstrukturen er at politikerne, som demokratisk valgte representanter for innbyggerne, skal beslutte hvilke handlinger som kommunen skal gjennomføre. Etter at politikerne har fattet sine vedtak, skal administrasjonen omsette vedtakene i handling.

Denne politiske konteksten som vi finner i kommuner, fører til at kommuner står overfor et stort styrings- eller kontrollproblem ("control problem"). Ifølge Jönsson (1982:26) kan problemet beskrives som "democratic control of bureaucratic action". Dette problemet er i prinsipp svært vanskelig å håndtere, fordi den politiske eller demokratiske delen av en kommune, er en svak kontrollør. Dette har sammenheng med at den politiske organisasjonen som antas å kontrollere, eller styre, til enhver tid er åpen for påvirkning fra andre organisasjoner, inkludert den administrative eller byråkratiske organisasjonen. Det kan derfor stilles spørsmål ved hvem det egentlig er som kontrollerer hvem (Jönsson, 1982).

Den politiske organisasjonen er altså en svak kontrollør, fordi

den er åpen for påvirkning fra andre organisasjoner, inkludert den administrative organisasjonen. Dette forholdet forsterkes dessuten av at politikerne i stor grad er avhengige av tjenestemennene (jf. Brunsson og Jönsson, 1979), både med hensyn til å få utredet saker og få utført kommunale aktiviteter. I en slik situasjon hvor den politiske organisasjonen er en svak kontrollør, er det ingen overraskelse at årsrapporten ikke fungerer som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen.

Diskusjonen ovenfor kan sies å omfatte en kommunes overordnede styringsproblem. I kapittel 4 ble forøvrig diskusjonen videreført, ved å diskutere mulighetene for å styre en kommunes ulike aktiviteter ved hjelp av atferds- eller resultatstyring (jf. Ouchi, 1977; Olson, 1983). Som påpekt i kapitlet, varierer forutsetningene for atferds- og resultatstyring mellom ulike sektorer i en kommune. Det ble også argumentert for at en organisasjon trenger to typer av informasjonssystem; sentrale og lokale informasjonssystem (Jönsson og Grönlund, 1988). Disse forholdene medfører også at det vil være vanskelig for politikerne, fra sentralt hold, å kunne styre en kommunes forskjellige aktiviteter. Dette, sammen med det forhold at den politiske organisasjonen i seg selv er en svak kontrollør, medfører at politisk kontroll av administrative aktiviteter eller handlinger er vanskelig.

Flere organisasjonsbilder

I diskusjonen ovenfor er det foretatt et skille mellom to ulike organisasjonsbilder. Først ble kommunen sett på som en maskin, og deretter som et politisk system. Morgan (1986) understreker imidlertid at organisasjoner er komplekse og paradoksale fenomen som kan forstås på mange forskjellige måter. Derfor argumenterer han for bruk av flere organisasjonsbilder:

"By using different metaphors to understand the complex and paradoxical character of organizational life, we are able to manage and design organizations in ways that we may not have thought possible before."
(Morgan, 1986:13)

Dette impliserer f.eks. at både en mekanistisk og en politisk tenkemåte kan brukes når man skal forsøke å styre de forskjellige aktivitetene i en kommune (se også Hofstede, 1981). For eksempel, en politisk tenkemåte kan brukes, og vil bli brukt, i politiske fora hvor ulike politiske ideologier er representert. Når derimot forutsetningene for maskinbildet er oppfylt, f.eks. for enkelte aktiviteter innenfor teknisk sektor hvor man har god kausalkunnskap og gode resultatmål, kan man styre aktivitetene som en maskin. Det som er problematisk, er imidlertid å forsøke å styre alle aktivitetene i en kommune, fra politisk nivå og nedover til lavere nivå, på en mekanistisk måte.

Som påpekt ovenfor, baserer imidlertid Bergen kommune seg på

en mekanistisk styringsprosedyre, med årsbudsjettet som det viktigste styringsinstrument. Tidligere empiriske studier av kommuner har imidlertid vist at budsjettprosessen bedre kan forstås som en politisk prosess, som et rituale eller som en legitimeringsprosess (se kap. 4). Bruk av årsrapporten i budsjettarbeidet kan derfor ikke forstås ut fra et mekanistisk styringsperspektiv, men må forstås ut fra andre perspektiv (se avsnitt 9.2.3 nedenfor). Og man bør forsøke å se på kommunen med utgangspunkt i flere organisasjonsbilder (f.eks. som maskin og som politisk system), for på den måten å få en bedre oversikt over de komplekse og paradoksale fenomen som kommunen består av. I neste omgang bør man vurdere å bruke ulike styringsformer for ulike aktiviteter; ulike aktiviteter på samme hierarkiske nivå og aktiviteter på ulike hierarkiske nivå. Konklusjonen blir derfor at man bør studere styrings- eller kontrollproblemet før man velger styringsform, og ikke først velge styringsform (f.eks. mekanistisk styringsprosedyre) og forsøke å bruke den for alle aktiviteter.

9.2.2 Organisatorisk minne

Basert på Levitt og March (1988), ble det i kapittel 3 (avsnitt 3.2) fremhevet at organisatorisk læring er avhengig av karakteristika både ved individuelle og organisatoriske minner. De to forskerne avgrenset deretter diskusjonen til organisatoriske karakteristika ved minner. De fremhevet at oppfatningen av læring som en rutinebasert prosess, forutsetter at erfaringsbasert lærdom opprettholdes og akkumuleres ved hjelp av rutiner til tross for utskiftning av personell og forløp av tid. I avsnitt 9.1.4 ovenfor, ble det konkludert med at forskningsprosessen har resultert i at det har funnet sted en slik rutinebasert læringsprosess på organisatorisk nivå i Bergen kommune. Og de nye rutinene er i stor grad en følge av utarbeidelsen av årsrapporten, som er ett av forskningsprosessens resultater. Derfor kan det hevdes at årsrapporten har bidratt til at erfaringsbasert lærdom har blitt opprettholdt og akkumulert i kommunen, til tross for utskiftning av personell og forløp av tid. Konklusjonen blir derfor at årsrapporten fungerer som et organisatorisk minne om den historiske utviklingen i Bergen kommune.

Som fremhevet i kapittel 3, er enkelte deler av et organisatorisk minne lettere tilgjengelig enn andre deler. Tilgjengeligheten avhenger bl.a. av hvor ofte forskjellige rutiner brukes, og hvor lang tid det er gått siden rutinene ble brukt. Overført til årsrapporten, betyr dette at enkelte deler av årsrapporten er lettere tilgjengelig enn andre deler. I denne avhandlingen er det spesielt fokusert på årsrapportens finansielle del. Og som påpekt tidligere, bidrar f.eks. enkelte deler av rapportens finansielle del, dvs. hovedtallene og den finansielle vurderingen, til å lette tilgangen av finansiell informasjon fra årsrapporten (se f.eks. kap. 8, avsnitt 8.1.1). Konklusjonen blir derfor at enkelte deler i det organisatoriske minnet som årsrapporten fungerer som, er lettere tilgjengelig enn andre deler.

Årsrapportens organisatoriske minnefunksjon er nær knyttet til respondentenes personlige minner om Bergen kommune. Med "personlig minne" mener jeg at en respondent fra tidligere har tilegnet seg kunnskap om Bergen kommune. Når han tilegner seg ny kunnskap om kommunen, relateres denne nye kunnskapen til respondentens tidligere kunnskap, dvs. hans personlige minne om kommunen. En måte som respondentene tilegner seg ny kunnskap om Bergen kommune på, er ved å lese i årsrapporten. Det forhold at årsrapporten gir et bestemt bilde av utviklingen i kommunen, fører til at årsrapporten påvirker respondentenes kunnskap om Bergen kommune i en bestemt retning. Men respondentene vil likevel ikke få en ensartet oppfatning om kommunen, fordi de tilegner seg varierende grad av informasjon fra årsrapporten, f.eks. ved at de forstår innholdet i årsrapporten i varierende grad og/eller fokuserer på ulike deler i årsrapporten.

Relasjonen mellom årsrapportens funksjon som et organisatorisk minne og en respondents personlige minne, kan utdypes ved å inkludere de eksterne respondentene i diskusjonen. Det er tidligere påpekt at de eksterne respondentenes reaksjoner på Bergen kommunes årsrapport kan inndeles i to grupper, avhengig av respondentenes tilknytning til Bergen kommune (se f.eks. kap. 8, avsnitt 8.2.2). De respondentene med sterkest tilknytning til kommunen (gruppe 1), har brukt årsrapporten mer enn de øvrige respondentene (gruppe 2). Denne forskjellen i bruk har sammenheng med at førstnevnte respondenter har mer kunnskap om Bergen kommune å relatere innholdet i årsrapporten til, enn det sistnevnte respondenter har.

De eksterne respondentene med mest kunnskap om Bergen kommune, har altså brukt, og lest, årsrapporten mer enn de øvrige eksterne respondentene. Men de har brukt årsrapporten mindre enn flertallet av de interne respondentene, som har enda mer kunnskap om kommunen. De eksterne respondentene med mest ekstern kunnskap om Bergen kommune, har følgelig tilegnet seg mer informasjon fra årsrapporten enn de øvrige eksterne respondentene, men mindre informasjon enn flertallet av de interne respondentene. Dette betyr at respondentenes kunnskap om Bergen kommune, eller m.a.o. deres personlige minner om kommunen, har påvirket den informasjon som de har tilegnet seg fra årsrapporten. I neste omgang har tilegnelsen av informasjon fra årsrapporten ført til at respondentene har oppdatert sine personlige minner om Bergen kommune med denne informasjonen.

Konklusjonen blir at årsrapporten fungerer som et organisatorisk minne om den historiske utviklingen i Bergen kommune. Enkelte deler av dette organisatoriske minnet er imidlertid lettere tilgjengelig enn andre deler. Årsrapportens minnefunksjon er dessuten gjensidig avhengig av aktørenes personlige minner om kommunen.

9.2.3 Legitimering

I diskusjonen om regnskapets kontekst i kapittel 4 (avsnitt 4.1), ble det argumentert for bruk av et eksternt perspektiv i organisasjonsstudier (Pfeffer og Salancik, 1978). I samsvar med dette perspektivet, fremhever Pfeffer og Salancik (1978) at en organisasjon og dens omgivelse er gjensidig avhengig av hverandre. Gjensidig avhengighet vil nemlig oppstå i enhver interaksjon mellom sosiale aktører, når ikke en aktør har full kontroll over forutsetningene for å gjennomføre en handling eller for å oppnå det ønskete utfallet av en handling. I kapittel 4 ble det videre fremhevet at en organisasjon i stor grad er avhengig av finansielle ressurser og annen støtte fra omgivelsen. For å oppnå den nødvendige støtte fra omgivelsen, må organisasjonen tilfredsstillende de krav eller normer som interessegrupper i omgivelsen fremsetter overfor organisasjonen. Organisasjonen må m.a.o. legitimere sin eksistensberettigelse overfor omgivelsen.

I samsvar med dette resonnementet, ble det i kapittel 4 (avsnitt 4.3) argumentert for at Bergen kommune først og fremst har behov for demokratisk støtte og finansielle ressurser for å bli legitim og overleve som organisasjon. Som påpekt i samme kapittel (kap. 4, avsnitt 4.1), finnes det tre utstrømninger fra en organisasjon; prat, beslutning og handling. En eller flere av disse utstrømningene kan brukes av Bergen kommune for å legitimere sin eksistensberettigelse overfor omgivelsen. For å undersøke om årsrapporten fungerer som forventet, dvs. som et legitimeringsinstrument for kommunen (se kap. 4, avsnitt 4.4), undersøkes det nå om årsrapporten har påvirket en eller flere av disse tre utstrømningene. Først fokuseres det på prat. Deretter rettes fokus mot henholdsvis beslutning og handling.

I årsrapporten rapporterer Bergen kommune sin historiske utvikling. Som tidligere forklart, omtales kommunens finansielle utvikling i rapporten, så vel som de aktiviteter som er gjennomførte i de enkelte kommunalavdelingene. Årsrapporten som dokument kan derfor betraktes som prat, dvs. prat i skriftlig form, om kommunens historiske utvikling. Informasjon fra årsrapporten har videre vært brukt i et låneprospekt (prat i skriftlig form) og i foredrag (prat i muntlig form). Dessuten har enkelte aktører, i budsjettprosessens lukkede fase, pratet om kommunens historiske utvikling med utgangspunkt i årsrapporten.

Årsrapporten har videre påvirket flere beslutninger som er fattet i Bergen kommune. Årsrapporten har erstattet både regnskapsredegjørelsen og årsberetningen som en del av kommunens regnskapsavleggelse. Sammen med standardrapporten og revisjonsberetningen, har årsrapporten blitt lagt til grunn ved beslutninger om innvilgelse av ansvarsfrihet i kommunen. Dessuten har bystyret vedtatt å revidere årsbudsjettet med utgangspunkt i årsrapporten. Som tidligere påvist, er det også besluttet å omorganisere regnskapsarbeidet i kommunen. Og denne beslutningen har vært influert av arbeidet med den nye

årsrapporten.

Det er imidlertid ikke bare foretatt en beslutning om å omorganisere regnskapsarbeidet. Omorganiseringen er også gjennomført i handling, bl.a. ved at kommunen har opprettet en ny stilling som regnskapssjef, og har ansatt en person i denne stillingen. Det forhold at det er utarbeidet årsrapport for Bergen kommune, innebærer også at det har vært gjennomført en lang rekke koordinerte handlinger i kommunen. Dette betyr at årsrapporten har påvirket alle de tre mulige utstrømningene fra Bergen kommune: prat, beslutning og handling. Og som forklart ovenfor, kan kommunen legitimere seg ved hjelp av disse utstrømningene.

Prat om kommunens historiske utvikling (årsrapporten som dokument, låneprospekt og foredrag), bidrar til å synliggjøre overfor omgivelsen at kommunen produserer et variert utvalg av tjenester. Årsrapportens bidrag til prat i budsjettprosessen, samt bystyrets beslutning om revidering av årsbudsjettet, indikerer at kommunen forsøker å følge sin normative styringsprosedyre (se kap. 4, avsnitt 4.2). Omorganiseringen av regnskapsarbeidet, samt selve utarbeidelsen av årsrapporten, viser at kommunen gjør noe i handling for å forbedre sin årsrapportering, som også er en del av kommunens normative styringsprosedyre. Empiriske studier (se kap. 4, avsnitt 4.2; avsnitt 9.2.1 ovenfor; Høgheim mfl., 1988b) viser riktig nok at kommunen ikke følger sin normative styringsprosedyre i praksis (årsbudsjettet skal styre kommunens handlinger, som skal rapporteres i kommunens årsrapportering, som igjen skal gi "feedback" for neste års budsjett osv.). Det viktige er imidlertid å forsøke å styre utviklingen i samsvar med normative idéer, dvs. i samsvar med normer som finnes i omgivelsen, samt vise dette overfor omgivelsen. Dermed økes sannsynligheten for at omgivelsen fortsatt vil bidra med finansielle ressurser til kommunen, og gi kommunen den nødvendige demokratiske støtte som kommunen trenger for å overleve som organisasjon.

En oppsummering viser at årsrapporten har påvirket alle de tre mulige utstrømningene fra Bergen kommune: prat, beslutning og handling. Gjennom denne påvirkningen, har årsrapporten bidratt til at Bergen kommune kan vise at den forsøker å følge en viktig norm i omgivelsen: økonomistyring i samsvar med normative idéer. Dermed økes sannsynligheten for at omgivelsen vil betrakte Bergen kommune som en legitim organisasjon, og gi Bergen kommune demokratisk støtte og finansielle ressurser som kommunen trenger for å overleve som organisasjon. Konklusjonen blir derfor at årsrapporten fungerer som et legitimeringsinstrument for Bergen kommune overfor kommunens omgivelse.

9.3 Årsrapporten og ideologier

I foregående avsnitt ble årsrapportens funksjoner diskutert i en kontekstuell sammenheng. I dette avsnittet videreføres imidlertid analysen av sammenhengen mellom årsrapportens funksjoner og årsrapportens kontekst. Som tidligere påpekt, baseres diskusjonen om årsrapportens funksjoner bl.a. på en analyse av bruken av årsrapporten. Derfor diskuteres bruken av årsrapporten nærmere, før tildeling av funksjoner til årsrapporten diskuteres. Men først presenteres en referanseramme for diskusjonen.

9.3.1 Referanseramme

I kapittel 4 (avsnitt 4.1) er det argumentert for at regnskapets kontekst bl.a. kan diskuteres med utgangspunkt i to idealtyper av organisasjoner: handlende og politiske organisasjoner. En handlende organisasjon har enighet som organisasjonsprinsipp. En sterk ideologi samordner atferd og avgrensede alternativene i styringsprosessen. En politisk organisasjon skal derimot avspeile, eller representere, hele sin omgivelse. Og fordi vi finner ulike ideologier i omgivelsen, er organisasjonen flerideologisk og har konflikt som organisasjonsprinsipp.

Det er videre påpekt i kapittel 4 at dette er idealtyper av organisasjoner, og at de kan forventes å opptre med varierende styrke i de enheter som man betrakter som hele organisasjoner. Bruk av disse idealtypene som referanseramme, kan imidlertid bidra til at man lettere ser karakteristiske trekk ved den organisasjonen som studeres. Og det er nettopp på en slik måte at de to idealtypene av organisasjoner vil bli brukt i den følgende analysen.

Basert på Brunsson (1982), diskuterer Swieringa og Weick (1987) hvordan regnskap kan påvirke og forsterke atferd, eller handlinger, i organisasjoner. De fremhever at viten, motivasjon og forpliktelse er faktorer som er knyttet til enhver handling. Og regnskap kan påvirke en eller flere av disse faktorene, og dermed hvilke handlinger som gjennomføres.

Regnskap kan påvirke aktørenes viten ved å gjøre ting synlige, og ved å utgjøre en referanseramme for mulige alternative valg. Dette kan f.eks. skje ved at aktørene fra regnskapet danner seg en oppfatning om hvilke finansielle ressurser som man må holde seg innenfor i valgprosessen. Ved at regnskap bidrar til å avgrense valgmulighetene, økes motivasjonen for å gjennomføre et bestemt alternativ. Dette punktet er forøvrig omtalt tidligere i diskusjonen om handlende organisasjoner. I en handlende organisasjon finner vi en sterk ideologi, som avgrensede antall alternativ og samordner atferd.

Sannsynligheten for at en handling blir gjennomført, økes også ved at ulike aktører forplikter seg til å gjennomføre handlingen. Hvis regnskap brukes for å kontrollere om den aktuelle

handlingen blir gjennomført, kan regnskap påvirke aktørenes forpliktelser, og dermed gjennomføringen av den forpliktete handlingen.

9.3.2 Bruk av årsrapporten i interne grupper og prosesser

I kapittel 4 ble årsrapportens kontekst gruppert i to hovedgrupper: intern og ekstern kontekst. Med "intern kontekst" menes strukturer og prosesser internt i Bergen kommune, og med "ekstern kontekst" menes strukturer og prosesser i kommunens omgivelse. I samsvar med denne grupperingen, diskuteres først bruken av årsrapporten i interne grupper og prosesser i Bergen kommune. Deretter (avsnitt 9.3.3) diskuteres bruk av årsrapporten som har vært relatert til kommunens kontakt med sin omgivelse.

Diskusjonen i kapittel 8 (avsnitt 8.1.2) om respondentenes bruk av årsrapporten, konkluderte med at bruken av rapporten kan inndeles i to grupper for hver av de tre diskuterte respondentgruppene: fem av politikerne har brukt årsrapporten mer enn de to øvrige politikerne; seks av kommunaldirektørene har brukt årsrapporten mer enn den sjuende direktøren; og revisjonssjefen har brukt årsrapporten mer enn de øvrige fire sentrale tjenestemennene. Nå er det selvfølgelig ikke to klart atskilte kategorier av bruk. Men for å forsøke å få frem noen mulige årsaker til de observerte forskjellene, forenkles diskusjonen i det følgende ved å inndele bruken i de to ytterpunktene på skalaen "mye bruk-lite bruk". I en seinere fase av forskningsprosessen, kan man eventuelt gå videre og forsøke å klassifisere respondentenes bruk på en mer nøyaktig måte. Dermed kan man undersøke nærmere de sammenhengene som diskuteres i det følgende.

De gruppene som respondentene tilhører, og hvor de har brukt/ikke brukt årsrapporten, kan klassifiseres på følgende måte:

- fire politiske partigrupper
- sju kommunalavdelinger
- Sentraladministrasjonen
- Kommunerevisjonen

Fra referanserammen ovenfor fremgår det at skillet mellom de to idealtypene av organisasjoner går på hvilket organisasjonsprinsipp de baseres på: enighet eller konflikt. I førstnevnte idealtipe av organisasjoner finner vi en sterk ideologi, mens vi finner flere konkurrerende ideologier i sistnevnte type. Derfor undersøkes det i det følgende om vi finner noen forskjell mellom de ulike gruppene som kan klassifiseres på skalaen "én ideologi-flere ideologier". I likhet med diskusjonen om "mye bruk-lite bruk", fokuseres det på ytterpunktene på skalaen. Diskusjonen avgrenses videre til å baseres på annenhåndsobservasjoner (avisomtaler, organisasjonsoppbygging m.v.) når det gjelder

hva som kjennetegner de ulike gruppene. Idéen med å relatere bruken av årsrapporten til de ovennevnte gruppene, baseres jo på at respondentene - i intervjuene i ettertid - har sagt at de har brukt/ikke brukt årsrapporten i disse gruppene. Og som fremhevet i kapittel 3, fokuseres det hovedsakelig på respondentenes prat om bruken av årsrapporten i denne første fasen av forskningsprosessen. I en seinere fase av prosessen, kan det være interessant å fortsette forskningen ved bl.a. å være observatør i de omtalte gruppene. I en slik prosess kan nedennevnte sammenhenger studeres nærmere.

Når respondentenes bruk av årsrapporten sees i en gruppesammenheng, kan den diskuterte todelingen av bruken summeres opp slik som vist i tabell 9.1. Tabellen viser at årsrapporten har vært mye brukt av respondentene i tre av de politiske partigruppene, seks av kommunalavdelingene og Kommunerevisjonen. De respondentene som tilhører den fjerde politiske partigruppa, den sjuende kommunalavdelingen og Sentraladministrasjonen, har derimot brukt årsrapporten lite.

Mye bruk	Lite bruk
Tre politiske partigrupper	En politisk partigruppe
Seks kommunalavdelinger	En kommunalavdeling
Kommunerevisjonen	Sentraladministrasjonen

Tabell 9.1: Respondentenes bruk av årsrapporten sett i en gruppesammenheng.

To spørsmål kan nå stilles med utgangspunkt i omtalen ovenfor: 1) Kan de ulike gruppene klassifiseres på skalaen "én ideologi-flere ideologier"; og 2) Kan en eventuell slik klassifisering relateres til respondentenes bruk av årsrapporten, slik den kommer til uttrykk på skalaen "mye bruk-lite bruk"? Disse to spørsmålene diskuteres i det følgende.

I det politiske partiet hvor de to politikerne ikke har brukt årsrapporten, har det, ifølge flere avisomtaler i Bergensavisene, vært en gruppe som har vært i opposisjon til ledelsen. Det har derfor vært konflikt mellom flere konkurrerende politiske ideologier i dette partiet. Denne situasjonen med konflikt mellom ulike politiske ideologier, synes ikke å ha forekommet i de øvrige politiske partiene. Derfor klassifiseres de fire politiske partigruppene på skalaen "én ideologi-flere ideologier" på følgende måte: førstnevnte politiske partigruppe karakteriseres av flere ideologier, og de tre sistnevnte partigruppene karakteriseres av én ideologi hver.

Når det gjelder administrasjonen, vil klassifiseringen i stor grad baseres på respektive administrative enhets organisatoriske oppbygging og hierarkiske plassering. Den kommunalavdelingen hvor direktøren har brukt årsrapporten lite, skiller seg fra de øvrige kommunalavdelingene. I tillegg til kommunaldirektøren og hans nærmeste stab, er avdelingen sammensatt av tre administrative enheter med en stor grad av selvstendighet. Disse tre enhetene er f.eks. egne regnskapsførende enheter med egne regnskap og budsjett. Dette betyr at denne avdelingen er en mer sammensatt avdeling enn de øvrige, mer homogene, avdelingene. Det synes derfor rimelig å anta at denne kommunalavdelingen karakteriseres av en større intern konflikt mellom ulike administrative ideologier, enn det vi finner i de øvrige seks kommunalavdelingene. Derfor klassifiseres kommunalavdelingene på følgende måte: den sammensatte kommunalavdelingen klassifiseres i kategorien "flere ideologier", og de øvrige seks kommunalavdelingene klassifiseres i kategorien "én ideologi".

Kommunens revisjonssjef er tidligere gruppert sammen med de fire tjenestemennene i Sentraladministrasjonen, fordi også han arbeider med "hele" kommunen og ikke kun en av kommunalavdelingene. Men som fremhevet i kapittel 5 (avsnitt 5.2), er kommunerevisjonen, som ledes av revisjonssjefen, uavhengig av rådmannen i regnskapsprosessen. Revisjonens oppgave er å føre kontroll med, og revidere, rådmannens regnskapsrapportering. Dette betyr at revisjonssjefens oppgaver klart atskiller seg fra oppgavene til de fire øvrige sentrale tjenestemennene. Derfor tas revisjonssjefen ut av gruppa med sentrale tjenestemenn, og studeres nærmere som en del av kommunerevisjonen.

Som påpekt ovenfor, er revisjonens oppgave å føre kontroll med, og revidere, rådmannens regnskapsrapportering. Til hjelp i dette arbeidet har revisorene forskjellige aksepterte revisjonsmetoder. I kommunerevisjonen er det derfor rimelig å anta at det hersker en stor grad av enighet om hvilke oppgaver som skal utføres, og hvordan oppgavene skal gjennomføres. De møtene som undertegnede har deltatt på med kommunerevisjonen, bekrefter dessuten inntrykket av at det er en stor grad av enighet i kommunerevisjonen. Jeg klassifiserer derfor kommunerevisjonen i kategorien "én ideologi".

Den siste gruppa av aktører som er illustrert i tabell 9.1, er Sentraladministrasjonen. Sentraladministrasjonen utgjør bindeleddet mellom de politiske organene og de forskjellige kommunalavdelingene. Den er derfor en administrativ enhet som står overfor ulike politiske og administrative ideologier som den må håndtere på en eller annen måte (jf. Olson og Rombach, 1988). Ettersom sentraladministrasjonen på denne måten til stadighet står overfor konflikt mellom ulike ideologier, klassifiseres den i kategorien "flere ideologier".

En oppsummering viser at de ulike gruppene kan klassifiseres på skalaen "én ideologi-flere ideologier" på følgende måte:

En ideologi: - tre politiske partigrupper
- seks kommunalavdelinger
- Kommunerevisjonen

Flere ideologier: - en politisk partigruppe
- en kommunalavdeling
- Sentraladministrasjonen

Når denne klassifiseringen sammenholdes med respondentenes bruk av årsrapporten slik som vist i tabell 9.1, kan tabellen bearbeides og fremstilles som tabell 9.2 nedenfor.

	Mye bruk	Lite bruk
En ideologi	x	
Flere ideologier		x

Tabell 9.2: Bruk av årsrapporten på gruppenivå.

Mulige årsaker til de sammenhengene som er vist i tabellen, diskuteres nedenfor. Men før dette blir gjort, diskuteres bruk av årsrapporten som er relatert til kommunens kontakt med omgivelsen.

9.3.3 Bruk av årsrapporten i kommunens kontakt med omgivelsen

Som det fremgår av omtalen ovenfor, ble det fokusert på respondentenes bruk, eller manglende bruk, av årsrapporten i forskjellige politiske og administrative grupper og prosesser internt i Bergen kommune. I det følgende videreføres diskusjonen om bruk av årsrapporten. Nå fokuseres det imidlertid på bruk av årsrapporten på organisatorisk nivå. Med dette mener jeg at diskusjonen vil fokusere på bruk, eller manglende bruk, i Bergen kommunes kontakt med sin omgivelse. De prosesser eller aktiviteter som det fokuseres på, er følgende:

- bystyrets ordinære budsjettprosess
- bystyrets budsjettrevidering
- låneprosess
- foredrag

Bystyrets ordinære budsjettprosess er en svært åpen prosess.

Det er to hovedårsaker til dette. For det første kan innbyggerne overvære budsjettbehandlingen i bystyret. For det andre følger mediasektoren bystyrets budsjettbehandling med stor interesse. I budsjettprosessen får derfor de enkelte politiske partiene anledning til å gi uttrykk for sine ulike politiske ideologier overfor kommunens omgivelse. Dette betyr at bystyrets ordinære budsjettprosess karakteriseres av konflikt mellom ulike politiske ideologier. I motsetning til i budsjettprosessens lukkede fase (budsjettbehandlingen i de enkelte politiske partigruppene og de administrative enhetene), var det ingen aktører som refererte til årsrapporten i budsjettprosessens åpne fase. Informasjon fra årsrapporten kom riktig nok indirekte frem via enkelte av partienes budsjettforslag, men altså ikke direkte. Dette er derfor et eksempel på at årsrapporten ikke har vært brukt på organisatorisk nivå i Bergen kommune, når kommunen har vært karakterisert av konflikt mellom flere politiske ideologier.

Det er tidligere påpekt at Bergen kommune får tildelt ekstraordinære statstilskudd pga. kommunens vanskelige finansielle utvikling. I intervjuene med de eksterne respondentene kom det for eksempel frem at statens representant i Hordaland, Fylkesmannen i Hordaland, følger ekstra nøye med i Bergen kommunes finansielle utvikling pga. disse ekstraordinære statstilskuddene. For å opprettholde disse tilskuddene, er det viktig for Bergen kommune å forsøke å få bedre kontroll eller styring med den finansielle utviklingen og vise dette overfor staten.

Hvordan kan man i Bergen kommune vise at man forsøker å få til en bedre økonomistyring? Ved å bruke det instrument som oppfattes som det viktigste styringsinstrument i en kommune, altså budsjettet. Det forhold at empiriske studier viser at budsjettprosessen ikke fungerer som en styringsprosess, er en helt annen sak. Det viktige her er imidlertid å bruke det instrument som av mange anses for å være det viktigste styringsinstrumentet. Hvis man i tillegg reviderer inneværende års budsjett basert på den faktiske utviklingen i kommunen slik den kommer til uttrykk i årsrapporten, kan man ikke sende et klarere signal om at man forsøker å få til en bedre økonomistyring. Og som vi har sett i kapittel 4 (se avsnitt 4.2 inkludert figur 4.4), samsvarer dette resonnementet nettopp med kommunens normative styringsprosedyre. Ved å revidere årsbudsjettet for 1987 basert på årsrapporten for 1986 (se kap. 8, avsnitt 8.1.3), sender følgelig Bergen kommune et signal til statlige myndigheter om at kommunen forsøker å forbedre sin økonomistyring.

Dette betyr at bystyrets revidering av årsbudsjettet skiller seg fra bystyrets ordinære budsjettbehandling. Som påpekt ovenfor, karakteriseres den ordinære budsjettbehandlingen av konflikt mellom ulike politiske ideologier. Budsjettrevideringen karakteriseres derimot av en stor grad av enighet, fordi politikere fra samtlige politiske parti (og tjenestemennene) nå er interesserte i å vise at de forsøker å forbedre kommunens økonomistyring. Derfor kan denne budsjettrevideringen betraktes som et

eksempel på at årsrapporten har vært brukt på organisatorisk nivå når kommunen har vært karakterisert av én ideologi.

Den tredje aktiviteten eller prosessen som er fremhevet ovenfor, er omtalt som låneprosess. I kapittel 6 (avsnitt 6.3.2) ble det påpekt at Bergen kommune brukte informasjon fra den første årsrapporten (årsrapporten for 1984) i forbindelse med opptak av et obligasjonslån på 65 mill. kroner. I et låneprospekt som ble utarbeidet i denne forbindelse, ble de tre regnskapsmodellene i årsrapporten, samt notene, presentert. Dette betyr at kommunen som organisasjon brukte informasjon fra årsrapporten som argument for å få tilført finansielle ressurser fra omgivelsen (finansinstitusjoner). Konklusjonen blir at dette er nok et eksempel på at årsrapporten har vært brukt på organisatorisk nivå, når kommunen har vært karakterisert av én ideologi (ønske om tilgang på finansielle ressurser).

Den fjerde aktiviteten som er nevnt ovenfor, er foredrag. Foran i avhandlingen er det kommet frem at flere respondenter, både politikere og tjenestemenn, har brukt årsrapporten i foredrag. Enkelte av foredragene har vært holdt av politikere i partiforsamlinger. Ettersom flere av politikerne i disse partiforsamlingene også er medlem av forskjellige politiske organ i Bergen kommune, f.eks. formannskap og bystyre, kan det diskuteres om disse forsamlingene er eksterne eller interne grupper i forhold til organisasjonen Bergen kommune. Men som diskutert i kapittel 4, er det en nær kopling mellom Bergen kommune og dens omgivelse, bl.a. fordi samme individ både kan være medlem av Bergen kommune og av kommunens omgivelse, ved at det utfører ulik atferd i forskjellige tidsperioder. Det er derfor en nær kopling mellom bruk av årsrapporten i foredrag i partiforsamlinger og i andre grupper av innbyggere. I begge disse situasjonene har respondentene brukt årsrapporten for å informere om kommunen. Det har blitt lagt vekt på å få frem at kommunen har produsert et variert utvalg av tjenester, for dermed å oppnå en økt forståelse for kommunens eksistensberettigelse. Også mediasektoren kan tas med i denne diskusjonen om bruk av årsrapporten i foredrag, fordi denne sektoren ofte er representert når politikerne holder foredrag for ulike grupper av innbyggere.

Når politikerne holder foredrag om Bergen kommune, gir de riktig nok uttrykk for ulike politiske ideologier i synet på kommunens fremtidige utvikling. Derfor kan det hevdes at politiske foredrag karakteriseres av konflikt mellom ulike politiske ideologier. Det er imidlertid ikke i en slik konfliktsituasjon at årsrapporten har vært brukt i foredrag. Årsrapporten har derimot vært brukt av respondentene, både politikere og tjenestemenn, når de har pratet om kommunens historiske utvikling. Og denne historiske, eller faktiske, utviklingen har det ikke vært uenighet om. Respondentene har derimot fokusert på denne historiske utviklingen for å få frem at Bergen kommune som organisasjon har produsert et variert utvalg av tjenester, til tross for begrensede finansielle ressurser. Konklusjonen blir derfor at bruk av årsrapporten i foredrag er enda et eksempel på at

Årsrapporten har vært brukt på organisatorisk nivå når kommunen har vært karakterisert av enighet, eller én ideologi (få frem kommunens faktiske tjenesteproduksjon).

En oppsummering av diskusjonen gir følgende klassifisering av de diskuterte prosessene eller aktivitetene:

- En ideologi: - bystyrets budsjettrevidering
 - låneprosess
 - foredrag
- Flere ideologier: - bystyrets ordinære budsjettprosess

I tabell 9.3 er denne klassifiseringen sammenholdt med bruken av årsrapporten, slik den er diskutert ovenfor. Som tidligere, er bruken av årsrapporten inndelt i de to ytterpunktene på skalaen "mye bruk-lite bruk".

	Mye bruk	Lite bruk
En ideologi	x	
Flere ideologier		x

Tabell 9.3: Bruk av årsrapporten på organisatorisk nivå.

9.3.4 Tildeling av funksjoner til årsrapporten

Det er tidligere understreket at påstanden om tildeling, eller ikke tildeling, av funksjoner til årsrapporten, skal baseres på en analyse av avhandlingens empiri. I dette avsnittet analyseres derfor empirien om bruk av årsrapporten (avsnittene 9.3.2 og 9.3.3) med utgangspunkt i referanserammen i avsnitt 9.3.1. Dette blir gjort for å forsøke å generere mer kunnskap om sammenhengen mellom et regnskaps (årsrapportens) funksjoner og regnskapets kontekst enn det som fremkommer fra tidligere empiriske studier (se kap. 1).

I en gruppe som karakteriseres av enighet, eller én ideologi, og hvor denne enigheten ønskes opprettholdt og forsterket, vil bruk av årsrapporten bidra til å avgrense antall alternativ i valgprosessen. Som omtalen av politikernes bruk av årsrapporten viser (se f.eks. kap. 8, avsnitt 8.1.2), har f.eks. politikerne i ett av partiene sett på utviklingen i de forskjellige kommunalavdelingene. Denne utviklingen har de sammenlignet med

partiets prioriteringer. Dette har i neste omgang ført til at politikerne i større grad har fått en felles oppfatning om hva partiets budsjettforslag bør inneholde for å følge partiets prioriteringer. I neste omgang har dette ført til en økt motivasjon for, og forpliktelse til, å fremføre partiets budsjettforslag i andre grupper, f.eks. bystyret. Analoge resonnement kan fremføres for aktørene i de øvrige gruppene som karakteriseres av enighet, eller én ideologi, og som har brukt årsrapporten mye.

De aktørene som tilhører grupper som karakteriseres av konflikt mellom flere ideologier, befinner seg derimot i motsatt situasjon. I den grad konflikten mellom ideologiene ønskes opprettholdt, kan en slik gruppe sammenlignes med en politisk organisasjon. For å opprettholde konflikten, er det en fordel med flest mulig alternativ, og en stor grad av diskutabile data, f.eks. forskjellige budsjettforslag. Dette betyr at årsrapporten, som gir inntrykk av å inneholde fakta om kommunens historiske utvikling, ikke passer inn. Og som empirien viser, har årsrapporten vært lite brukt i de gruppene som karakteriseres av konflikt mellom flere ideologier.

Som påpekt ovenfor, baseres diskusjonen om årsrapportens funksjoner på en analyse av avhandlingens empiri, først og fremst av bruken av årsrapporten. Basert på analysen av årsrapportens bruk, kan derfor tabell 9.4 utarbeides. Tabellen viser sammenhengen mellom variabelen "én ideologi-flere ideologier" og tildeling, eller ikke tildeling, av funksjoner til årsrapporten.

	Tildeling av funksjoner til årsrapporten	
	Ja	Nei
En ideologi	x	
Flere ideologier		x

Tabell 9.4: Tildeling av funksjoner til årsrapporten.

Årsrapporten passer inn i grupper av aktører (gruppe- og organisasjonsnivå) som karakteriseres av enighet, eller én ideologi. I slike grupper bidrar årsrapporten til å opprettholde og forsterke enigheten. Derfor konkluderer jeg med at aktørene tildeler årsrapporten viktige funksjoner når de tilhører grupper som karakteriseres av én ideologi. Årsrapporten passer derimot ikke inn i grupper som karakteriseres av konflikt mellom flere ideologier. For å opprettholde konflikten, er det behov for mer diskutabile data i slike grupper. Konklusjonen blir derfor at års-

rapporten ikke tildeles viktige funksjoner i grupper som karakteriseres av flere ideologier. Dette betyr at de funksjoner som årsrapporten tildeles, er gjensidig avhengig av årsrapportens kontekst, slik konteksten kommer til uttrykk ved hjelp av variabelen "én ideologi-flere ideologier". Det må imidlertid understrekes at dette er spekulative konklusjoner, som baseres på et relativt lite empirisk materiale.

9.4 Årsrapporten i aksjon

Som fremhevet i kapittel 2, er avhandlingens formål å generere kunnskap om hvilke funksjoner regnskap i form av en årsrapport har for en organisasjon og dens medlemmer. Dette omfattende formålet ble deretter avgrenset ved at en rekke delformål skulle behandles. Og som det fremgår av omtalen foran i avhandlingen, er disse delformålene nå oppfylt. Dermed gjenstår spørsmålet om oppfyllelsen av delformålene, har bidratt til å generere kunnskap om regnskapets funksjoner i aksjon. For å kunne besvare dette spørsmålet, må det undersøkes om vi nå har mer kunnskap enn vi hadde da arbeidet med avhandlingen startet. Derfor sees nå årsrapportens funksjoner i lys av diskusjonen om regnskapets funksjoner, eller referanserammen, i kapittel 1.

I kapittel 1 ble regnskap i aksjon diskutert med utgangspunkt i tidligere empiriske studier (se også Mellempvik mfl., 1988). Basert på denne diskusjonen, ble det satt frem tre konklusjoner: 1) Regnskapets tenkte funksjon står i skarp kontrast til de funksjoner som aktører tildeler regnskap i aksjon. Regnskap oppfyller mange flere funksjoner i organisasjoner og samfunn enn det som var tenkt; 2) Regnskapets funksjoner er avhengig av regnskapets kontekst, samtidig som regnskapets kontekst er avhengig av regnskapet; og 3) Konteksten til regnskapsstrukturer og regnskapsprosesser består av andre strukturer og prosesser både i og utenfor organisasjonen, i dens omgivelse.

Mens diskusjonen i kapittel 1 ble basert på tidligere empiriske studier, er diskusjonen om årsrapportens funksjoner basert på ny empiri. Denne empirien er nettopp innhentet for å kunne studere årsrapportens funksjoner i sin spesifikke empiriske kontekst. Og studien i denne avhandlingen viser for det første, at årsrapportens tenkte funksjon står i skarp kontrast til de funksjoner som aktører tildeler årsrapporten i aksjon. Årsrapporten fungerer ikke som politikernes kontrollinstrument overfor administrasjonen, men tildeles derimot andre funksjoner: organisatorisk minne og legitimering.

Årsrapporten fungerer som et organisatorisk minne om den historiske utviklingen i Bergen kommune. Ved å fungere på denne måten, bidrar årsrapporten til at erfaringsbasert lærdom opprettholdes og akkumuleres i form av nye rutiner i kommunen. Årsrapportens organisatoriske minnefunksjon er derfor nær koplet med rutinebasert organisatorisk læring. Som tidligere fremhevet, har årsrapporten også ført til at de interne respon-

dentene har lært å tilegne seg og bruke finansiell informasjon om Bergen kommune. Derfor er årsrapportens minnefunksjon også nær koplet med individuell læring blant aktører i Bergen kommune.

I tillegg til å fungere som et organisatorisk minne, fungerer årsrapporten også som et legitimeringsinstrument for Bergen kommune overfor omgivelsen. Årsrapporten har nemlig påvirket alle de tre mulige utstrømningene fra Bergen kommune: prat, beslutning og handling. Gjennom denne påvirkningen, bidrar årsrapporten til at Bergen kommune kan vise at kommunen forsøker å følge en viktig norm i omgivelsen: økonomistyring i samsvar med normative idéer.

Ifølge kommunens normative styringsprosedyre (se kapittel 4, avsnitt 4.2), er det meningen at vedtatte planer og budsjett skal styre kommunens handlinger. De handlinger som gjennomføres, skal rapporteres i kommunens årsrapportering. I neste fase er det meningen at årsrapporteringen skal gi "feedback" for diskusjonen om neste års budsjett og handlinger. Dette betyr at det er viktig for Bergen kommune å minnes sin historiske utvikling i årsrapporten, for at kommunen skal kunne legitimere seg ved å vise at den forsøker å følge sin normative styringsprosedyre. Konklusjonen blir derfor at det er en nær kopling mellom årsrapportens funksjon som et organisatorisk minne og årsrapportens legitimeringsfunksjon.

Studien i denne avhandlingen viser for det andre, at det er en gjensidig avhengighet mellom årsrapportens funksjoner og årsrapportens kontekst. Som fremhevet ovenfor, består et regnskaps kontekst av strukturer og prosesser både i og utenfor organisasjonen, i dens omgivelse. Denne inndelingen i intern og ekstern kontekst, ble anvendt i diskusjonen om årsrapportens kontekst. Deretter ble diskusjonen om årsrapportens kontekst videreført ved å fokusere på følgende to variabler: personlig minne og "én ideologi-flere ideologier".

På individnivå er årsrapportens funksjoner gjensidig avhengig av aktørenes personlige minner om Bergen kommune. En aktørs personlige minne om Bergen kommune påvirker og påvirkes av den informasjon som han tilegner seg fra kommunens årsrapport, og dermed de funksjoner som han eventuelt tildeler årsrapporten. Men selv om en aktør har et personlig minne om Bergen kommune, er det ikke sikkert at han tildeler årsrapporten viktige funksjoner. Tildeling av funksjoner til årsrapporten, influeres også av karakteristiske trekk på gruppe- og organisasjonsnivå.

På gruppe- og organisasjonsnivå er årsrapportens funksjoner gjensidig avhengig av variabelen "én ideologi-flere ideologier". Årsrapporten tildeles viktige funksjoner i grupper av aktører (gruppe- og organisasjonsnivå) som karakteriseres av én ideologi. I slike grupper bidrar årsrapporten til å opprettholde og forsterke enigheten, f.eks. opprettholde og forsterke kommunens normative styringsideologi. I denne situasjonen er års-

rapportens funksjoner som organisatorisk minne og legitimering viktige. I grupper som karakteriseres av flere ideologier, tildeles årsrapporten ikke viktige funksjoner. For å opprettholde konflikt mellom de ulike ideologiene, er det behov for mer diskutabile data i slike grupper, f.eks. forskjellige budsjettforslag.

Dette betyr at diskusjonen om årsrapportens funksjoner i aksjon, utdyper diskusjonen om regnskapets funksjoner i aksjon basert på tidligere empiriske studier. Derfor har avhandlingen bidratt til å føre diskusjonen om regnskapets funksjoner et lite steg videre. Konklusjonen blir følgelig at avhandlingen har bidratt til å generere kunnskap om hvilke funksjoner regnskap i form av en årsrapport har for en organisasjon og dens medlemmer.

9.5 Fortsatt forskning

Det er tidligere understreket at forskningsprosessen ikke avsluttes med publiseringen av denne avhandlingen, men vil fortsette i det uendelige (jf. Galtung, 1977). Og for å underlette fortsettelsen av prosessen, diskuteres fortsatt forskning i det følgende.

Avhandlingen viser at regnskapets funksjoner i aksjon er gjensidig avhengig av regnskapets kontekst. Og regnskapets kontekst kan diskuteres med utgangspunkt i de to variablene personlig minne og "én ideologi-flere ideologier". Selv om en aktør har et personlig minne om den studerte organisasjonen, er det imidlertid ikke sikkert at han tildeler organisasjonens regnskap viktige funksjoner. Tildeling av funksjoner til regnskapet, influeres også av karakteristiske trekk på gruppe- og organisasjonsnivå.

Regnskapet tildeles viktige funksjoner i grupper (gruppe- og organisasjonsnivå) som karakteriseres av én ideologi. Derimot tildeles regnskapet ikke viktige funksjoner i grupper som karakteriseres av konflikt mellom ulike ideologier. Noen dypere analyse ble imidlertid ikke foretatt av disse sammenhengene i denne avhandlingen. Det vil derfor være interessant å videreføre analysen av den gjensidige avhengigheten mellom et regnskaps funksjoner og den ideologi eller de ideologier som finnes i regnskapets kontekst.

I den fortsatte forskning, vil det være mer interessant å studere regnskapets funksjoner på gruppe- og organisasjonsnivå, enn på individnivå. Som det fremgår av omtalen ovenfor, dominerer nemlig variabelen "én ideologi-flere ideologier" over variabelen personlig minne. Kanskje samme forhold gjør seg gjeldende på samfunnsnivå?

Analysen i avhandlingen fokuserte på ytterpunktene på skalaen "én ideologi-flere ideologier". Men kan denne inndelingen gjøres finere? Kanskje det er av betydning å skille mellom et fåtall ideologier, f.eks. to eller tre, og mange ideologier? Eller skille mellom politiske og administrative ideologier? Hva med

forskjellige politiske ideologier? Eller forskjellige administrative ideologier? Avhenger regnskapets funksjoner av hvilke ideologier, politiske eller administrative, som finnes i regnskapets kontekst? Hva med tidsfaktoren? Lærer aktører og organisasjoner å tildele regnskapet andre funksjoner over tid?

Som tidligere påpekt (se kap. 3, avsnitt 3.4), kan en aksjonsforskningsprosess inndeles i følgende tre hovedfaser: 1) problematisering; 2) forandring og 3) stabilisering. Og de tre fasene til sammen vil utgjøre en uendelig prosess. Stabiliseringsfasen vil vare inntil en eller flere aktører stiller nye kritiske spørsmål (problematisering), og en ny forandring-prosess starter. Etterpå vil prosessen stabiliseres osv. I diskusjonen om regnskapets funksjoner i denne avhandlingen, har fokus vært rettet inn mot forandringssfasen. Diskusjonen fokuserte nemlig på den fasen hvor den studerte organisasjonens regnskap ble forandret. Men hva skjer når organisasjonen kommer over i stabiliseringsfasen? Tildeles regnskapet andre funksjoner når man kommer over fra en fase hvor regnskapet forandres til en fase hvor regnskapet stabiliseres? Hva skjer når man seinere kommer over i en ny problematiseringsfase? Hva med neste forandringssfase? Finner vi den samme gjensidige avhengigheten mellom regnskapets funksjoner og ideologi-variabelen som i den studerte forandringssfasen?

I avhandlingen ble det argumentert for at man bør studere styringsproblemet før man velger styringsform, og ikke først velge styringsform (f.eks. mekanistisk styringsprosedyre) og forsøke å bruke den for alle aktiviteter. Eksperimentering i praksis med ulike styringsformer for ulike aktiviteter, basert på ulike organisasjonsbilder, kan gi nyttig innsikt i det svært vanskelige styringsproblemet som kommuner står overfor. Kanskje ideologivariabelen også er viktig i styringsprosessen?

Som fremhevet i kapittel 2, inngår denne avhandlingen som en del av "Bergensprosjektet". Avhandlingen må derfor sees i sammenheng med andre studier innenfor prosjektet. Dette betyr at forskningsprosessen fortsetter, bl.a. ved at ytterligere tre doktoravhandlinger er under arbeid. I denne avhandlingen har analysen av respondentenes reaksjoner på årsrapporten i stor grad foregått på pratnivå, dvs. analyse av prat om synspunkter på og prat om bruk av årsrapporten. I neste steg i forskningsprosessen, vil det være interessant å videreføre analysen og komme nærmere handlingsnivået. Dette kan f.eks. gjøres ved å forsøke å observere politikernes og tjenestemennenes bruk av årsrapporten. En dypere analyse av politikernes og tjenestemennenes reaksjoner på årsrapporten, studeres av henholdsvis Olsen (1989) og Høgheim (1989). Eksterne aktørers reaksjoner på årsrapporten, diskuteres av Mellemvik (1989). Han studerer regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner.

Hvis ytterligere empiriske studier gjennomføres av regnskap i aksjon i mange organisasjoner og samfunn, kan vi muligens

finne frem til et annet og bedre uttrykk for de fenomen som studeres, enn uttrykket "regnskapets funksjoner". Hvis et stort antall slike empiriske studier gjennomføres, kan vi kanskje i en seinere fase av forskningsprosessen generere empiribaserte teorier om hvordan "regnskap fungerer" i organisasjoner og samfunn.

Hovedtabeller

Vedlegg 1:

Slik leser du tallene:

Etter de 3 hovedtabellene finnes et sett med noter til Hovedoversikt og Balanse. Notene går i detalj der det i tabellene er foretatt sammentrekninger og generaliseringer. De enkelte poster i Finansieringsanalysen er utdypet i noter til de samme poster i Hovedoversikt og Balanse. *Der intet annet angis, er tallene i 1000 kroner.*

Hovedoversikt (se side 11)

I hovedoversikten sammenstilles inntekter og utgifter som er påløpt i året. Hovedoversikten er inndelt i 3 deler: En driftsdel (første del), en investeringsdel (andre del) og en finansieringsdel (tredje del).

Balanse (se side 12)

Balanseoppstillingen viser kommunens bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital på det tidspunkt den utarbeides for (31.12.). Siden bare en beskjedent del av kommunens investeringer i anleggsmidler aktiveres på balansen, gir den bokførte egenkapital dårlig uttrykk for kommunens økonomiske stilling. De bokførte beløp for omløpsmidler og gjeld gir imidlertid et bra uttrykk for størrelsen på disse postene. Dette betyr at balansen gir et godt uttrykk for kommunens likvide stilling (omløpsmidler minus kortsiktig gjeld).

Finansieringsanalyse (se side 12)

Dette er en oppstilling som viser hvordan kommunen har anskaffet finansielle midler og hvordan disse midlene er anvendt i perioden.

Driftstabell for avdelingene (se side 15–43)

Regnskap gir det beløp som er regnskapsført i 1984 for avdelingen.

Justert budsjett. Beløpet fremkommer etter at vedtatt budsjett (desember 1983) er korriger/justert for:

- Tilleggsbevilgninger.
- Overføringer mellom konti og avdelinger.
- Overføringer fra tidligere år og til senere år.
- Til en viss grad er også inkludert meldinger om avvik fra vedtatt budsjett som ikke gis spesiell dekning.

Investeringstabell for avdelingene (se side 15–43)

1. *Årets regnskap* beskriver hva avdelingene har brukt til investeringer i 1984.
2. *Akkumulert regnskap* beskriver hva man over flere år har brukt på alle prosjekter som *ikke er avsluttet*.
3. *Akkumulert budsjett* beskriver hvor mye som i alt er budsjettert til alle prosjekter som *ikke er avsluttet*.
4. *Eterslep* beskriver differansen mellom 3 og 2, d.v.s. hvor mye som er budsjettert, men ikke brukt på vedtatte investeringsprosjekter.

Driftsregnskapet strukturert etter formål og ansvarsområder for tidsrommet 1980–1984 angitt i 1984-priser (se side 44–60).

Investeringer strukturert etter formål og ansvarsområder for tidsrommet 1980–1984 angitt i 1984-priser (se side 61–67).

Hovedoversikt

1984

	Utgifter	Inntekter	Netto
Sentraladministrasjonen	94.828	12.364-	82.464
Skole	565.067	156.104-	408.963
Helse og sosiale tjenester	704.211	310.621-	393.590
Fritid, kultur og kirke	227.864	62.306-	165.558
Bolig og bygg	62.479	15.004-	47.475
Samferdsel	241.390	108.786-	132.604
Teknisk utbygging	156.641	148.618-	7.023
Sum drift kommunalavdelingene	2.052.478 ¹⁾	814.802- ²⁾	1.237.676
Fellesutgifter	0	4.564- ³⁾	4.564-
Renter og kurstap	164.779 ⁴⁾	21.119-	143.660
Skatter	143	1.256.120-	1.255.978-
Overskudd/underskudd løpende utgifter/inntekter	2.217.399	2.096.605-	120.794
Nybygg og nyanlegg	241.857	40.105	201.752
Nye lån	0	315.352- ⁵⁾	315.352-
Avdrag på lån	120.858 ⁵⁾	0	120.858
Utlån	56.410 ⁶⁾	29.299- ⁶⁾	27.111
Overskudd/underskudd før interne finansieringstransaksjoner	2.636.524	2.481.361-	155.163
Bruk av tidl. avsatte midler	0	70.171- ⁷⁾	70.171-
Avsatt til senere bruk	110.858 ⁷⁾	0	110.858
Tidl. års overskudd/underskudd	23.354 ⁸⁾	1.854- ⁸⁾	21.500
Årets overskudd/underskudd	0	217.350- ⁹⁾	217.350-
Sum totalt	2.770.737	2.770.737-	0

1983

Sentraladministrasjonen	90.494	9.629-	80.864
Skole	533.708	154.423-	379.285
Helse og sosiale tjenester	607.017	262.543-	344.474
Fritid, kultur og kirke	211.837	53.012-	158.825
Bolig og bygg	57.606	10.449-	47.157
Samferdsel	167.183	86.704-	80.479
Teknisk utbygging	151.968	126.185-	25.783
Sum drift kommunalavdelingene	1.819.813	702.945-	1.116.868
Fellesutgifter	0	3.620-	3.620-
Renter og kurstap	140.898	16.241-	124.657
Skatter	40	1223.628-	1223.589-
Overskudd/underskudd løpende utgifter/inntekter	1.960.750	1.946.434-	14.316
Nybygg og nyanlegg	327.324	29.252-	298.073
Nye lån	0	322.172-	322.172-
Avdrag på lån	119.620	0	119.620
Utlån	60.444	21.595-	38.849
Overskudd/underskudd før interne finansieringstransaksjoner	2.468.139	2.319.453-	148.686
Bruk av tidl. avsatte midler	0	118.551-	118.551-
Avsatt til senere bruk	88.820	0	88.820
Tidl. års overskudd/underskudd	7.191	5.907-	1.284
Årets overskudd/underskudd	0	120.239-	120.239-
Sum totalt	2.564.150	2.564.150-	0

Balanse pr. 31.12.

	1984	1983	1982	1981
Eiendeler				
Omløpsmidler				
Kasse, postgiro, bank ¹⁾	150.394	65.105	106.892	169.770
Fordringer	88.317	102.944	88.848	66.823
Kortsiktige utlån ^{2) 3)}	52	75	100.674	82.773
Andre omløpsmidler ⁴⁾	8.047	9.056	8.108	7.996
Sum omløpsmidler	246.810	177.180	304.522	327.362
Anleggsmidler				
Aksjer ^{3) 6)}	85.323	33.864	28.701	21.745
Langsiktige utlån ^{3) 7)}	287.572	252.233	90.647	76.186
Faste eiendommer ⁸⁾	849.120	843.468	586.464	535.674
Sum anleggsmidler	1.222.015	1.129.565	705.812	633.605
Sum eiendeler	1.468.825	1.306.745	1.010.334	960.967
Gjeld og egenkapital				
Kortsiktig gjeld ⁵⁾	481.377	269.366	159.359	182.868
Langsiktig gjeld ^{5) 9)}	1.383.025	1.176.469	946.815	827.600
Sum gjeld	1.864.402	1.445.835	1.106.174	1.010.468
Egenkapital				
Fond ¹⁰⁾	290.271	235.974	323.438	281.807
Overførte bevilgninger ¹¹⁾	31.579	22.272	20.779	12.853
Annen egenkapital ¹²⁾	-717.427	-397.336	-440.057	-344.161
Sum egenkapital	-395.577	-139.090	-95.840	-49.501
Sum gjeld og egenkapital	1.468.825	1.306.745	1.010.344	960.967

Finansieringsanalyse

	1984		1983		1982	
		%		%		%
Tilgang på midler						
Skatt	1.255.978	46,4	1.223.589	49,5	1.142.184	55,0
Statlige overføringer	351.756	13,0	270.824	11,0	233.571	11,2
Renter	21.119	0,8	16.241	0,7	27.193	1,3
Andre overføringer	146.650	5,4	164.943	6,7	136.232	6,6
Andre inntekter	316.148	11,7	266.555	10,8	209.630	10,1
Investeringer	40.105	1,5	29.252	1,2	26.342	1,3
Nye eksterne lån	319.431	11,8	324.518	13,1	225.041	10,8
Avdrag utlån	29.299	1,1	21.595	0,8	13.931	0,7
Reduksjon kortsiktig utlån	23	0,0	3	0,0		
Økning kortsiktig gjeld	212.011	7,8	110.007	4,5		
Reduksjon fordringer	14.627	0,5				
Reduksjon andre omløpsmidler	1.009	0,0				
Reduksjon kasse m.v.			41.787	1,7	62.878	3,0
	2.708.156	100	2.469.314	100	2.077.002	100
Bruk av midler						
Driftsutgifter	1.522.929	56,2	1.413.519	57,2	1.242.076	59,8
Renter	164.779	6,1	140.898	5,7	103.592	5,0
Andre overføringer	516.034	19,1	392.465	15,9	326.116	15,7
Investeringer	241.857	8,9	327.324	13,3	210.414	10,1
Avdrag eksterne lån	120.858	4,5	119.620	4,8	105.826	5,1
Nye utlån	56.410	2,1	60.444	2,5	25.431	1,2
Økning kortsiktige utlån					17.901	0,9
Økning fordringer			14.096	0,6	22.025	1,1
Økning andre omløpsmidler			948	0,0	112	0,0
Reduksjon kortsiktig gjeld					23.509	1,1
Økning kasse m.v.	85.289	3,1				
	2.708.156	100	2.469.314	100	2.077.002	100

Noter

TIL HOVEDOVERSIKT

	1984	1983	1982
1) Sum drift kommunalavd.	2.052.478		
- Fordelte utgifter	- 47.950		
- Kalkulerte avskrivninger (se note 3)	- 6.906		
- Forskottert trygd	- 8.703		
+ Ekstraordinær sysselsetting (se note 3)	44.899		
+ Anskaffelse biler, maskiner (se note 3)	5.144		
Korrigert	2.038.962	1.805.984	1.568.191

Herav:

Driftsutgifter

Lønn	1.107.739	991.332	880.021
Utstyr	49.022	46.506	44.551
Vedlikehold	171.653	169.576	131.156
Andre driftsutgifter	194.515	206.105	186.348
Sum	1.522.929	1.413.519	1.242.076

Overføringer til:

Staten a)	61.852	2.145	3.588
Fylket	24.135	12.528	12.923
Andre kommuner	2.102	998	6.956
Andre b)	386.689	340.431	262.326
Interne overføringer	41.256	45.893	40.322
Forskottert trygd		-9.530	
Sum	516.034	392.465	326.115

a) Forskottering av Nordre innfartsåre 58,6 mill. kroner.

b) Sosialhjelp 108 mill. kroner, private barnehager etc. 60 mill. kroner, private aldershjem etc. 77 mill. kroner, helsevern 20 mill. kroner, kulturformål 20 mill. kroner, boligtiltak etc. 18 mill. kroner, Sporveien 30 mill. kroner, Havnevesenet 6 mill. kroner.

	1984	1983	1982
2) Driftsinntekter			
Sum drift kommunalavdelingene	814.802		
+ Ekstraord. sysselsetting (se note 3)	47.701		
- Fordelte utgifter	-47.950		
Korrigert	814.553	702.321	579.433

Herav:	1984	1983	1982
Overføringer fra:			
Staten	351.756	270.824	233.571
Trygdeforvaltningen	43.456	74.374	55.564
Fylket	32.094	25.788	24.691
Andre kommuner	3.015	3.325	3.008
Andre	26.238	17.022	13.420
Interne overføringer	41.847	44.434	39.550
Andre overføringer	146.650	164.943	136.233
Sum	498.406	435.767	369.804

Andre inntekter:

Vanlige salgs- og leieinntekter c)	316.113	266.543	209.618
Salg av utstyr	35	11	11
Sum	316.148	266.554	209.629

c) Helse og sosialavdelingen, egenbetaling 57 mill. kroner, fritid, kultur og kirke egenbetaling 12 mill. kroner, vannavgift 54 mill. kroner, kloakkavgift 61 mill. kroner, renovasjonsavgift 66 mill. kroner, parkering 22 mill. kroner.

	Utg.	Innt.	Nto. utg.
3) Fellesutgifter			
Ekstraordinær sysselsetting	44.899	47.701	- 2.802
Anskaffelse biler, maskiner	5.144		5.144
Kalkulatoriske avskrivninger biler, maskiner		6.906	- 6.906
Sum	50.043	54.607	- 4.564
4) Renter og kurstap			
Renter	134.147	101.732	81.316
Kurstap	30.632	39.166	22.276
Sum	164.779	140.898	103.592
5) Eksterne lån			
Opptak av lån	319.431	324.518	225.041
Bruk av lån	315.352	322.172	225.041
Økning ubrukte lån	4.079	2.346	0
Avdrag	120.858	119.620	105.826

6) Utlån d)	1984		1983		1982	
	Utgift	Inntekter	Utgift	Inntekter	Utgift	Inntekter
Aksjer	600	4.050	3.840	1.098	7.275	71
Utlån	55.810	25.249	56.604	20.497	18.156	13.860
Sum	56.410	29.299	60.444	21.595	25.431	13.931

d) Hovedsaklig etableringslån. Utgift=utlån, inntekter = avdrag på lån.

7) Overførte bevilgninger e)	17.149	7.842	6.933	5.440	13.389	5.463
Fond	77.515	23.219	67.934	54.802	56.707	15.076
Lån av fondsmidler	98	20.074		30.054		7.623
Kontantbeholdning	16.096	19.036	13.953	28.256	18.629	19.130
Sum	110.858	70.171	88.820	118.552	88.725	47.292

e) Avsatt til senere bruk=utgift, bruk av tidligere avsatte midler=inntekt

8) Tidligere års over-/underskudd	23.354	1.854	7.191	5.907	6.921	790
9) Underskudd	217.350		120.239		46.937	

TIL BALANSE

<p>1) Fondsmidler i form av tidsinnskudd i bank er inkludert. Likeledes er ca. 62 mill. av investeringslån for 1985 inkludert.</p> <p>2) I 1983 har det blitt overført et utlån på kr. 100.596.000 fra kortsiktige til langsiktige lån (etableringslån etc.)</p> <p>3) Aksjer og langsiktige utlån omtales som utlån i hovedoversikten og finansieringsanalysen.</p> <p>4) Andre omløpsmidler består av materialbeholdninger og ihendehaverobligasjoner.</p> <p>5) Driftslån fra lånefondet er inkludert i kortsiktig gjeld.</p> <p>6) <i>Aksjer og utlån</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 80%;"></th> <th style="width: 10%; text-align: right;">1984</th> <th style="width: 10%; text-align: right;">1983</th> <th style="width: 10%; text-align: right;">1982</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>+ Inngående balanse</td> <td style="text-align: right;">33.864</td> <td style="text-align: right;">28.701</td> <td style="text-align: right;">21.745</td> </tr> <tr> <td>+ Kjøp</td> <td style="text-align: right;">6.869</td> <td style="text-align: right;">6.534</td> <td style="text-align: right;">7.275</td> </tr> <tr> <td>+ Oppskrivning</td> <td style="text-align: right;">49.543</td> <td style="text-align: right;">172</td> <td style="text-align: right;">67</td> </tr> <tr> <td>- Salg</td> <td style="text-align: right;">-4.050</td> <td style="text-align: right;">-1.098</td> <td style="text-align: right;">-71</td> </tr> <tr> <td>- Nedskrivning</td> <td style="text-align: right;">-903</td> <td style="text-align: right;">-445</td> <td style="text-align: right;">-315</td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">85.323</td> <td style="text-align: right;">33.864</td> <td style="text-align: right;">28.701</td> </tr> </tbody> </table> <p>7) <i>Langsiktige utlån</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">+ Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">252.233</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">90.647</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">76.186</td> </tr> <tr> <td>+ Nye utlån f)</td> <td style="text-align: right;">55.810</td> <td style="text-align: right;">56.604</td> <td style="text-align: right;">18.156</td> </tr> <tr> <td>- Avdrag g)</td> <td style="text-align: right;">-25.249</td> <td style="text-align: right;">-20.497</td> <td style="text-align: right;">-13.860</td> </tr> <tr> <td>+ Diverse opp-/nedskrivninger m.v. netto</td> <td style="text-align: right;">4.778</td> <td style="text-align: right;">24.883</td> <td style="text-align: right;">10.165</td> </tr> <tr> <td>+ Overført fra kortsiktige utlån</td> <td style="text-align: right;"></td> <td style="text-align: right;">100.596</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">287.572</td> <td style="text-align: right;">252.233</td> <td style="text-align: right;">90.647</td> </tr> <tr> <td>f) Fra Hovedoversikt</td> <td style="text-align: right;">56.410</td> <td style="text-align: right;">60.444</td> <td style="text-align: right;">25.431</td> </tr> <tr> <td>- Aksjer m.v.</td> <td style="text-align: right;">-600</td> <td style="text-align: right;">-3.840</td> <td style="text-align: right;">-7.275</td> </tr> <tr> <td>= Nye utlån</td> <td style="text-align: right;">55.810</td> <td style="text-align: right;">56.604</td> <td style="text-align: right;">18.156</td> </tr> <tr> <td>g) Fra Hovedoversikt</td> <td style="text-align: right;">29.299</td> <td style="text-align: right;">21.595</td> <td style="text-align: right;">13.931</td> </tr> <tr> <td>- Salg aksjer</td> <td style="text-align: right;">-4.050</td> <td style="text-align: right;">-1.098</td> <td style="text-align: right;">-71</td> </tr> <tr> <td>Avdrag i året</td> <td style="text-align: right;">25.249</td> <td style="text-align: right;">20.497</td> <td style="text-align: right;">13.860</td> </tr> </tbody> </table>		1984	1983	1982	+ Inngående balanse	33.864	28.701	21.745	+ Kjøp	6.869	6.534	7.275	+ Oppskrivning	49.543	172	67	- Salg	-4.050	-1.098	-71	- Nedskrivning	-903	-445	-315	Utgående balanse	85.323	33.864	28.701	+ Inngående balanse	252.233	90.647	76.186	+ Nye utlån f)	55.810	56.604	18.156	- Avdrag g)	-25.249	-20.497	-13.860	+ Diverse opp-/nedskrivninger m.v. netto	4.778	24.883	10.165	+ Overført fra kortsiktige utlån		100.596		Utgående balanse	287.572	252.233	90.647	f) Fra Hovedoversikt	56.410	60.444	25.431	- Aksjer m.v.	-600	-3.840	-7.275	= Nye utlån	55.810	56.604	18.156	g) Fra Hovedoversikt	29.299	21.595	13.931	- Salg aksjer	-4.050	-1.098	-71	Avdrag i året	25.249	20.497	13.860	<p>8) <i>Faste eiendommer</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">843.468</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">586.464</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">535.674</td> </tr> <tr> <td>Aktivert</td> <td style="text-align: right;">68.097</td> <td style="text-align: right;">123.079</td> <td style="text-align: right;">50.790</td> </tr> <tr> <td>Oppskrivning</td> <td style="text-align: right;"></td> <td style="text-align: right;">139.795</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>Nedskrivning</td> <td style="text-align: right;">-57.097</td> <td style="text-align: right;"></td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>-Salg</td> <td style="text-align: right;">-5.348</td> <td style="text-align: right;">-5.870</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">849.120</td> <td style="text-align: right;">843.468</td> <td style="text-align: right;">586.464</td> </tr> </tbody> </table> <p>9) <i>Langsiktig gjeld</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">1.176.469</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">946.815</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">827.600</td> </tr> <tr> <td>Nye lån</td> <td style="text-align: right;">319.431</td> <td style="text-align: right;">324.518</td> <td style="text-align: right;">225.041</td> </tr> <tr> <td>Overtatt lån vedrørende trygdeboliger</td> <td style="text-align: right;">7.983</td> <td style="text-align: right;">24.756</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>-Avdrag</td> <td style="text-align: right;">-120.858</td> <td style="text-align: right;">-119.620</td> <td style="text-align: right;">-105.826</td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">1.383.025</td> <td style="text-align: right;">1.176.469</td> <td style="text-align: right;">946.815</td> </tr> </tbody> </table> <p>10) <i>Fond</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">235.974</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">323.438</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">281.807</td> </tr> <tr> <td>Avsetning</td> <td style="text-align: right;">77.516</td> <td style="text-align: right;">67.934</td> <td style="text-align: right;">56.707</td> </tr> <tr> <td>-Forbruk</td> <td style="text-align: right;">-23.219</td> <td style="text-align: right;">-54.802</td> <td style="text-align: right;">-15.076</td> </tr> <tr> <td>-Overført kapitalkonto</td> <td style="text-align: right;"></td> <td style="text-align: right;">-100.596</td> <td style="text-align: right;"></td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">290.271</td> <td style="text-align: right;">235.974</td> <td style="text-align: right;">323.438</td> </tr> </tbody> </table> <p>11) <i>Overførte bevilgninger</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">22.272</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">20.779</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">12.853</td> </tr> <tr> <td>Nye oveføringer</td> <td style="text-align: right;">17.149</td> <td style="text-align: right;">6.933</td> <td style="text-align: right;">13.389</td> </tr> <tr> <td>-Bruk</td> <td style="text-align: right;">-7.842</td> <td style="text-align: right;">-5.440</td> <td style="text-align: right;">-5.463</td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">31.579</td> <td style="text-align: right;">22.272</td> <td style="text-align: right;">20.779</td> </tr> </tbody> </table> <p>12) <i>Annen egenkapital</i></p> <table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <tbody> <tr> <td style="width: 80%;">Inngående balanse</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">-397.336</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">-440.057</td> <td style="width: 10%; text-align: right;">-344.161</td> </tr> <tr> <td>Årets regnskapsunderskudd</td> <td style="text-align: right;">-217.350</td> <td style="text-align: right;">-120.239</td> <td style="text-align: right;">-46.937</td> </tr> <tr> <td>Endring i kapitalkonto</td> <td style="text-align: right;">-124.239</td> <td style="text-align: right;">+161.676</td> <td style="text-align: right;">-55.090</td> </tr> <tr> <td>Netto endring tidligere over-/underskudd</td> <td style="text-align: right;">+21.498</td> <td style="text-align: right;">+1.284</td> <td style="text-align: right;">+6.131</td> </tr> <tr> <td>Utgående balanse</td> <td style="text-align: right;">-717.427</td> <td style="text-align: right;">-397.336</td> <td style="text-align: right;">-440.057</td> </tr> </tbody> </table>	Inngående balanse	843.468	586.464	535.674	Aktivert	68.097	123.079	50.790	Oppskrivning		139.795		Nedskrivning	-57.097			-Salg	-5.348	-5.870		Utgående balanse	849.120	843.468	586.464	Inngående balanse	1.176.469	946.815	827.600	Nye lån	319.431	324.518	225.041	Overtatt lån vedrørende trygdeboliger	7.983	24.756		-Avdrag	-120.858	-119.620	-105.826	Utgående balanse	1.383.025	1.176.469	946.815	Inngående balanse	235.974	323.438	281.807	Avsetning	77.516	67.934	56.707	-Forbruk	-23.219	-54.802	-15.076	-Overført kapitalkonto		-100.596		Utgående balanse	290.271	235.974	323.438	Inngående balanse	22.272	20.779	12.853	Nye oveføringer	17.149	6.933	13.389	-Bruk	-7.842	-5.440	-5.463	Utgående balanse	31.579	22.272	20.779	Inngående balanse	-397.336	-440.057	-344.161	Årets regnskapsunderskudd	-217.350	-120.239	-46.937	Endring i kapitalkonto	-124.239	+161.676	-55.090	Netto endring tidligere over-/underskudd	+21.498	+1.284	+6.131	Utgående balanse	-717.427	-397.336	-440.057
	1984	1983	1982																																																																																																																																																																														
+ Inngående balanse	33.864	28.701	21.745																																																																																																																																																																														
+ Kjøp	6.869	6.534	7.275																																																																																																																																																																														
+ Oppskrivning	49.543	172	67																																																																																																																																																																														
- Salg	-4.050	-1.098	-71																																																																																																																																																																														
- Nedskrivning	-903	-445	-315																																																																																																																																																																														
Utgående balanse	85.323	33.864	28.701																																																																																																																																																																														
+ Inngående balanse	252.233	90.647	76.186																																																																																																																																																																														
+ Nye utlån f)	55.810	56.604	18.156																																																																																																																																																																														
- Avdrag g)	-25.249	-20.497	-13.860																																																																																																																																																																														
+ Diverse opp-/nedskrivninger m.v. netto	4.778	24.883	10.165																																																																																																																																																																														
+ Overført fra kortsiktige utlån		100.596																																																																																																																																																																															
Utgående balanse	287.572	252.233	90.647																																																																																																																																																																														
f) Fra Hovedoversikt	56.410	60.444	25.431																																																																																																																																																																														
- Aksjer m.v.	-600	-3.840	-7.275																																																																																																																																																																														
= Nye utlån	55.810	56.604	18.156																																																																																																																																																																														
g) Fra Hovedoversikt	29.299	21.595	13.931																																																																																																																																																																														
- Salg aksjer	-4.050	-1.098	-71																																																																																																																																																																														
Avdrag i året	25.249	20.497	13.860																																																																																																																																																																														
Inngående balanse	843.468	586.464	535.674																																																																																																																																																																														
Aktivert	68.097	123.079	50.790																																																																																																																																																																														
Oppskrivning		139.795																																																																																																																																																																															
Nedskrivning	-57.097																																																																																																																																																																																
-Salg	-5.348	-5.870																																																																																																																																																																															
Utgående balanse	849.120	843.468	586.464																																																																																																																																																																														
Inngående balanse	1.176.469	946.815	827.600																																																																																																																																																																														
Nye lån	319.431	324.518	225.041																																																																																																																																																																														
Overtatt lån vedrørende trygdeboliger	7.983	24.756																																																																																																																																																																															
-Avdrag	-120.858	-119.620	-105.826																																																																																																																																																																														
Utgående balanse	1.383.025	1.176.469	946.815																																																																																																																																																																														
Inngående balanse	235.974	323.438	281.807																																																																																																																																																																														
Avsetning	77.516	67.934	56.707																																																																																																																																																																														
-Forbruk	-23.219	-54.802	-15.076																																																																																																																																																																														
-Overført kapitalkonto		-100.596																																																																																																																																																																															
Utgående balanse	290.271	235.974	323.438																																																																																																																																																																														
Inngående balanse	22.272	20.779	12.853																																																																																																																																																																														
Nye oveføringer	17.149	6.933	13.389																																																																																																																																																																														
-Bruk	-7.842	-5.440	-5.463																																																																																																																																																																														
Utgående balanse	31.579	22.272	20.779																																																																																																																																																																														
Inngående balanse	-397.336	-440.057	-344.161																																																																																																																																																																														
Årets regnskapsunderskudd	-217.350	-120.239	-46.937																																																																																																																																																																														
Endring i kapitalkonto	-124.239	+161.676	-55.090																																																																																																																																																																														
Netto endring tidligere over-/underskudd	+21.498	+1.284	+6.131																																																																																																																																																																														
Utgående balanse	-717.427	-397.336	-440.057																																																																																																																																																																														

Vedlegg 2:

FINANSIELL ANALYSE

I dette avsnittet beskrives kommunens finansielle stilling og utvikling ved hjelp av to finansielle modeller (balanse og finansieringsanalyse) og fire hovedtall (reell vekst i utgifter løpende virksomhet, forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet, selvfinansieringsgrad og likviditet). Enkelte av postene i de finansielle modellene spesifiseres dessuten i et sett av noter. Nedenfor følger forklaring på noen begrep som blir brukt.

Balansen viser kommunens bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital pr. 31. desember. Siden bare en beskjeden del av kommunens investeringer i anleggsmidler aktiviseres i balansen, gir den bokførte egenkapital dårlig uttrykk for kommunens økonomiske stilling. De bokførte beløp for omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld gir imidlertid et relativt bra underlag for å bedømme kommunens likvide stilling.

Finansieringsanalysen viser hvordan kommunen har anskaffet finansielle midler og hvordan disse midler er anvendt i en periode (et år). En finansieringsanalyse viser m.a.o. hvor pengene kommer fra og hva de går til (negativt fortegn).

Arbeidskapitalen er differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Det er den kapital som

kommunen har til disposisjon for å foreta sine utbetalinger på et bestemt tidspunkt.

Likvide midler består av kassebeholdning og postgiro- og bankinnskudd. Likvide midler, samt diverse omløpsmidler og kortsiktig gjeld budsjetteres ikke. Det finnes derfor ikke budsjettall for disse beløp.

Kommunalt regnskapsresultat er det regnskapsresultatet – overskudd eller underskudd – som fremkommer i henhold til forskriftene for regnskapsføring i kommunene.

Vedtatt budsjett 1985 er det budsjett som ble vedtatt av bystyret i desember 1984.

Avvik 1985 er forskjellen mellom regnskap 1985 og vedtatt budsjett 1985.

Hovedtallene viser utviklingen i enkelte sentrale størrelser i finansieringsanalysen og/eller balansen.

Notene gir en nærmere forklaring på en del av tallene i balansen og finansieringsanalysen. De poster i balansen og finansieringsanalysen som er forklart i notene, er nummererte. Samme nummerering finnes igjen i notene.

Balanse pr. 31.12

(mill. kroner)

	1982	1983	1984	1985
Eiendeler				
<i>Omløpsmidler</i>				
Kasse, postgiro, bank ¹⁾	106,9	65,1	150,4	139,9
Fordringer	88,8	102,9	88,3	104,2
Andre omløpsmidler ²⁾	8,2	9,1	8,1	6,7
Sum omløpsmidler	203,9	177,1	246,8	250,8
<i>Anleggsmidler</i>				
Aksjer ³⁾	28,7	33,9	85,3	94,0
Langsiktige utlån ⁴⁾	191,2	252,2	287,6	310,9
Faste eiendommer ⁵⁾	586,5	843,5	849,1	978,9
Sum anleggsmidler	806,4	1.129,6	1.222,0	1.383,8
Sum eiendeler	1.010,3	1.306,7	1.468,8	1.634,6
Gjeld og egenkapital				
<i>Gjeld</i>				
Kortsiktig gjeld	159,4	269,3	481,1	390,2
Langsiktig gjeld ^{6) 7)}	946,8	1.176,5	1.383,0	1.584,2
Sum gjeld	1.106,2	1.445,8	1.864,1	1.974,4
<i>Egenkapital</i>				
Fond ⁸⁾	323,4	235,9	290,2	362,8
Overførte bevilgninger ⁹⁾	20,8	22,3	31,6	31,2
Annen egenkapital ¹⁰⁾	-440,1	-397,3	-717,1	-733,8
Sum egenkapital	-95,9	-139,1	-395,3	-339,8
Sum gjeld og egenkapital	1.010,3	1.306,7	1.468,8	1.634,6

Finansieringsanalyse

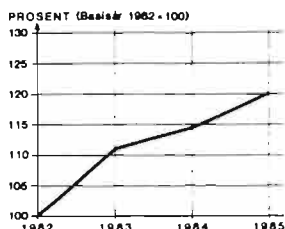
(Hvor pengene kommer fra og hva de går til)
(mill. kroner)

1983	Regnskap 1984	1985		Vedtatt budsjett 1985	Avvik 1985
Løpende virksomhet					
<i>Inntekter:</i>					
1.223,6	1.256,0	1.522,1	Skatter ¹¹⁾	1.456,2	65,9
270,8	351,8	428,2	Statlige overføringer ¹²⁾ ¹⁵⁾	359,2	69,0
447,7	483,8	574,9	Andre inntekter ¹³⁾ ¹⁵⁾	518,1	56,8
<i>Utgifter</i>					
-1.869,4	-2.041,4	-2.254,7	Driftsutgifter ¹⁴⁾ ¹⁵⁾	-2.061,7	-193,0
-140,9	-164,8	-187,9	Renteutgifter og kurstap ¹⁶⁾	-212,2	24,3
-68,2	-114,6	82,6	A. Løpende virksomhet netto	59,6	23,0
Investeringer					
29,3	40,1	38,7	Investeringsinntekter	28,6	10,1
-263,9	-239,1	-207,6	Investeringsutgifter	-168,1	-39,5
-234,6	-199,0	-168,9	B. Investeringer netto	-139,5	-29,4
Finansieringsvirksomhet					
<i>Innlåning</i>					
324,5	319,4	286,2	Nye eksterne lån	281,2	5,0
-119,6	-120,8	-85,0	Avdrag eksterne lån	-84,0	-1,0
<i>Utlåning</i>					
21,6	29,3	37,4	Avdrag utlån ¹⁷⁾	22,9	14,5
-60,4	-56,4	-57,4	Nye utlån ¹⁸⁾	-60,0	2,6
166,1	171,5	181,2	C. Finansieringsvirksomhet netto	160,1	21,1
-136,7	-142,1	94,9	Endring i arbeidskapital (A+B+C)	80,2	14,7
Endring i likvide midler					
-136,7	-142,1	94,9	Endring i arbeidskapital		
-15,0	15,7	-14,5	Endring i diverse omløpsmidler ¹⁹⁾		
110,0	211,7	-90,9	Endring i kortsiktig gjeld		
-41,7	85,3	-10,5	Endring i likvide midler		
Kommunalt regnskapsresultat					
-136,7	-142,1	94,9	Endring i arbeidskapital	80,2	14,7
-2,3	-4,1	1,9	Endring i ubrukte lån		1,9
28,3	-62,2	-89,4	Intern finansiering netto ²⁰⁾	-80,2	-9,2
-9,5	-8,7	-6,8	Forskottert arbeidsledighetstrygd		-6,8
-120,2	-217,1	0,6	Årets overskudd/underskudd	0	0,6

Hovedtall

Reell vekst i utgifter løpende virksomhet

Hva vi viser: Reell vekst i utgifter løpende virksomhet gir et anslag på hvordan virksomhetens volum har økt de siste årene.



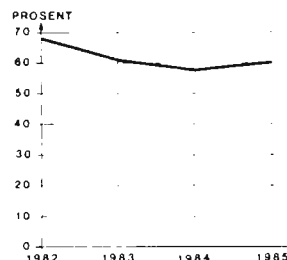
Hvordan vi regner: Utgangstallene er driftsutgifter og renteutgifter og kurstap de enkelte år i finansieringsanalysen (del A). Tallene er regnet om til 1985-kroner etter konsumprisindeksen for å få sammenlignbare tall. Deretter er den prosentvise veksten beregnet med utgangspunkt i 1982. Det er denne veksten som vises i figuren.

	1982	1983	1984	1985
Nominelle mill. kroner ..	1.672	2.010	2.206	2.443
Faste mill. kroner	2.035	2.257	2.332	2.443
Reell vekst		10,9%	3,7%	5,5%

Kommentar: Hovedtallet viser at kommunen i løpet av de siste årene har gjennomført en kraftig ekspansjon i omfanget av den løpende virksomheten.

Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet

Hva vi viser: Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet viser hvilken betydning skatteinntektene har for finansieringen av den løpende virksomheten.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er skatteinntekter (eksklusiv ekstraordinært statstilskudd med 60 mill. kroner i 1985) og utgifter løpende virksomhet (driftsutgifter, renteutgifter og kurstap) i finansieringsanalysen (del A) Deretter er det beregnet hvor stor prosent skatteinntektene utgjør av utgifter løpende virksomhet.

	1982	1983	1984	1985
Skatteinntekter i mill. kroner	1.142	1.224	1.256	1.462
Utgifter løpende virksomhet i mill. kroner	1.672	2.010	2.206	2.443
Skatteinntekter i prosent av utgifter løpende virksomhet	68%	61%	57%	60%

Kommentar: Skatteinntektenes betydning for finansiering av den løpende virksomheten er redusert i perioden 1982-84, mens det har vært en mindre økning i 1985. Skatteinntektenes finansiering av den løpende virksomheten ligger likevel betydelig under nivået i 1982.

Finansiell vurdering

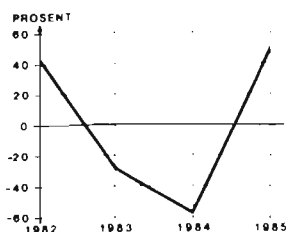
Bergen kommunes finansielle situasjon har bedret seg i 1985. Vi kan dra denne slutning dels på grunn av en økt grad av selvfinansiering og dels på grunn av en forbedring i arbeidskapitalen. Den viktigste grunnen til forbedringen er den sterke veksten i inntektene for den løpende virksomheten. Inntektene økte i løpet av 1985 med vel 430 mill. kroner, mens tilsvarende vekst i løpet av 1984 var knapt 150 mill. kroner. Skatter står blant inntektspostene for vel 60 prosent av veksten. Skatteinntekter og statlige tilskudd utgjør til sammen vel 75 prosent av den løpende virksomhetens totale inntekter i 1985. Bergen kommune står derfor i et sterkt avhengighetsforhold til så vel skatteyttere

som staten når det gjelder fortsatt vekst i inntektene. Dersom inntektene ikke skulle fortsette å vokse, står kommunen overfor et stort finansielt problem på grunn av både et etterslep i investeringsprogrammet og høy vekst i driftsutgiftene.

Kommunen har i lengre tid tatt opp lån til å finansiere investeringer som ikke er gjennomførte. Lånemidlene er i stedet blant annet blitt anvendt til å finansiere underskudd på den løpende driften og til å betale avdrag på tidligere opptatte lån. Dette etterslepet må imidlertid betales tilbake. Dersom en reduksjon av etterslepet skal finne sted, må dette skje ved at inntektene av løpende drift er høyere enn utgiftene.

Selvfinansieringsgrad

Hva vi viser: Selvfinansieringsgraden viser i hvilken grad løpende virksomhet netto bidrar til å finansiere kommunens investeringer.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er løpende virksomhet netto og investeringer netto i finansieringsanalysen (del A og B). Selvfinansieringsgraden beregnes som løpende virksomhet netto i prosent av investeringer netto.

	1982	1983	1984	1985
Løpende virksomhet netto i mill. kroner	77	-68	-115	83
Investeringer netto i mill. kroner	184	235	199	169
Selvfinansieringsgrad i prosent	42%	-29%	-58%	49%

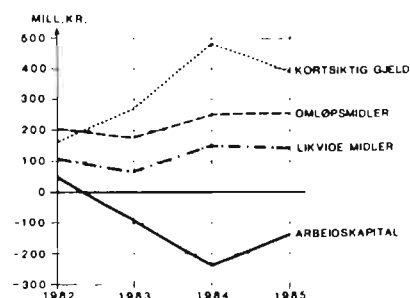
Kommentar: Selvfinansieringsgraden er et regnskapsteoretisk mål som viser i hvilken grad netto-beløpet av inntekter og utgifter for den løpende virksomheten bidrar til å finansiere investeringene. Selvfinansieringsgraden ble redusert i perioden 1982–1984. I 1983 og 1984 finansierte ikke kommunen noe av investeringene med egne midler, mens kommunen i 1985 finansierte nær halvparten av investeringene med egne midler. Dette er en indikasjon på at kommunens finansielle stilling er blitt bedre i løpet av 1985.

I praksis er det imidlertid vanskelig å vite hvilke penger som blir brukt til hva. Et positivt nettobeløp for den løpende virksomheten, dvs. inntektene har vært større enn utgiftene, kan brukes til investeringer, avdrag på lån og/eller økning av arbeidskapitalen.

Brutto driftsutgifter har i flere år hatt en svært sterk veksttakt. I tidsperioden 1982–1985, dvs. de siste tre årene, har den reelle veksten vært på drøyt 20 prosent. Problemet med veksten er primært at den ikke fullt ut er kontrollert. Dette ser vi på to måter: For det første fikk budsjetterte driftsutgifter i 1985 et negativt avvik med hele 193 (115)¹⁾ mill. kroner, eller noe over 9 (6) prosent. For det andre var de virkelige driftsutgifter alt i 1984 på 2.041 (1.997) mill. kroner (i 1984-priser), mens vedtatt budsjett for 1985 var på 2.061 mill. kroner (i 1985-priser). Dersom vi justerer for inflasjonen, kan vi ikke se bort fra at utgiftsnivået i 1984 var nesten 100 (50) mill. kroner høyere enn det som var budsjettert for 1985. Det må derfor gjøres en innsats for å få veksten under bedre kontroll.

Likviditet

Hva vi viser: Utviklingen i arbeidskapital, omløpsmidler, kortsiktig gjeld og likvide midler vises i løpende kroner.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er arbeidskapital, omløpsmidler, kortsiktig gjeld og likvide midler i balansen. Beløpene er angitt i mill. kroner.

	1981	1982	1983	1984	1985
Arbeidskapital	64	44	-92	-235	-139
Omløpsmidler	247	204	177	246	251
Kortsiktig gjeld	182	160	269	481	390
Likvide midler	170	107	65	150	140

Kommentar: Kommunen har i perioden 1982–84 redusert den kapital som den har til disposisjon for å foreta sine utbetalinger (arbeidskapitalen). Reduksjonen i arbeidskapitalen har blitt oppveiet hovedsakelig av en stor økning i kortsiktig gjeld, slik at kommunen på denne måten har fått en økning i likvide midler. I 1985 har kommunens arbeidskapital økt – omløpsmidlene har endret seg ubetydelig, mens den kortsiktige gjelden er redusert. Det har videre vært en liten nedgang i kommunens likvide midler. Økningen av arbeidskapitalen indikerer imidlertid at kommunens finansielle stilling er forbedret i løpet av 1985.

Kommunens finansielle situasjon kan fortsatt forbedres, eller holdes intakt, dersom veksten i inntektene fortsetter å være like sterk i de kommende år som den var i 1985. Dersom inntektene ikke får en slik utvikling, står det bare igjen å redusere ekspansjonstakten i driftsutgiftene.

¹⁾ I parentes angis utgifter eller prosenttall der det er foretatt justeringer av utgifter til ekstraordinære sysselsettingstiltak. Justeringen er gjort fordi utgifter til ekstraordinære sysselsettingstiltak ikke inngår i vedtatt budsjett for 1985. Gjennom denne justering får vi sammenlignbare tall.

Noter

1) Fondsmidler i form av tidsinnskudd i bank er inkludert i kasse, postgiro og bank.

2) Andre omløpsmidler består av materialbeholdninger, ihendehaverobligasjoner og kortsiktige utlån.

	1983	1984	1985
3) <i>Aksjer</i>			
Inngående balanse	28.7	33.9	85.3
Kjøp	6.5	6.9	7.4
Oppskrivning	0.2	49.5	5.5
-Salg	-1.1	-4.1	-1.6
-Nedskrivning	-0.4	-0.9	-2.6
Utgående balanse	33.9	85.3	94.0

4) <i>Langsiktige utlån</i>			
Inngående balanse	191.2	252.2	287.6
Nye utlån	56.6	55.8	28.5
- Avdrag	-20.5	-25.2	-5.2
Diverse opp-/nedskrivninger m.v. netto	24.9	4.8	
Utgående balanse	252.2	287.6	310.9

5) <i>Faste eiendommer</i>			
Inngående balanse	586.5	843.5	849.1
Aktivert oppskrivning	123.1	68.1	48.0
Oppskrivning	139.8		82.6
-Nedskrivning		-57.1	
-Salg	-5.9	-5.4	-0.8
Utgående balanse	843.5	849.1	978.9

6) <i>Langsiktig gjeld</i>			
Inngående balanse	946.8	1.176.5	1.383.0
Nye utlån	324.5	319.4	286.2
Overtatt lån vedrørende trygdeboliger	24.8	8.0	
- Avdrag	-119.6	-120.9	-85.0
Utgående balanse	1.176.5	1.383.0	1.584.2

7) *Korrigert langsiktig gjeld*: De historiske kurser (kurser på tidspunkt for opptak av valutalån) som ovenfor er brukt ved bokføring av valutalån, gir ikke et godt uttrykk for den virkelige størrelse på valutalånene. Nedenfor vises hvor stor den langsiktige gjelden er om en omregner valutalånene etter den høyeste av balansedagens kurs og kurs på låneopptakstidspunktet:

Innenlandske lån:	260.0	377.0	638.7
Bokført valutalån	916.5	1.006.0	945.5
Bokført langsiktig gjeld	1.176.5	1.383.0	1.584.2
Kurststigning valutalån	214.4	226.7	246.6
Korrigert langsiktig gjeld	1.390.9	1.609.7	1.830.8

8) <i>Fond</i>			
Inngående balanse	323.4	235.9	290.2
Avsetning	67.9	77.5	90.7
-Forbruk	-54.8	-23.2	-18.1
-Overført kapitalkonto	-100.6		
Utgående balanse	235.9	290.2	362.8

9) <i>Overførte bevilgninger</i>			
Inngående balanse	20.8	22.3	31.6
Nye overføringer	6.9	17.1	17.8
- Bruk	-5.4	-7.8	-18.2
Utgående balanse	22.3	31.6	31.2

10) <i>Annen egenkapital</i>			
Inngående balanse	-440.1	-397.3	-717.1
Årets overskudd/underskudd	-120.2	-217.1	0.6
Endring kapitalkonto	161.7	-124.2	-37.3
Netto endring tidligere overskudd/underskudd	1.3	21.5	20.0
Utgående balanse	-397.3	-717.1	-733.8

11) Inkludert ekstraordinær, statstilskudd med 60 mill. kroner i regnskap 1985 og vedtatt budsjett 1985.

12) <i>Statlige overføringer:</i>			
Ekstraordinær sysselsetting			54.8
Andre statlige overføringer			373.4
			428.2

Statlige overføringer til ekstraordinær sysselsetting budsjetteres ikke. Dersom vi korrigerer for dette, blir avviket for statlige overføringer 14,2= (69,0 - 54,8) mill. kroner.

13) <i>Andre inntekter</i>			
Overføringer fra:			
Trygdeforvaltningen	74.4	43.5	53.0
Fylket	25.8	32.1	33.6
Andre kommuner	3.3	3.0	5.3
Andre	17.0	26.2	32.4
Interne overføringer	44.4	41.8	44.2
Vanlige salgs- og leieinntekter	266.6	316.1	381.7
Renteinntekter m.v.	16.2	21.1	24.7
	447.7	483.8	574.9

14) <i>Driftsutgifter</i>			
Lønn	984.6	1.082.4	1.196.7
Utstyr	46.2	49.0	48.8
Vedlikehold	159.7	152.8	173.5
Overføringer til:			
Staten a)	64.6	61.8	72.9
Fylket	12.6	23.8	16.8
Andre kommuner	1.0	2.1	3.2
Andre	340.4	386.7	430.3
Interne overføringer	45.9	41.3	43.4
Andre driftsutgifter	214.4	241.5	269.1
	1.869.4	2.041.4	2.254.7

a) Inkludert forskottering av Nordre innfartsåre med 62.4, 58.6 og 70.9 mill. kroner i hhv. 1983, 1984 og 1985. I vedtatt budsjett 1985 i finansieringsanalysen er forskottering av Nordre innfartsåre ført som driftsutgift med 70.7 mill. kroner.

15) Statlige overføringer, andre inntekter og driftsutgifter viser avvik på hhv. 69,0, 56,8 og 193 mill. kroner. Disse avvikene forklares nærmere først i "Overgang til avdelingsavsnittet" og deretter i "Avdelingsavsnittet".

16) <i>Renteutgifter og kurstap</i>			
Renteutgifter	101.7	134.2	154.3
Kurstap	39.2	30.6	33.6
	140.9	164.8	187.9

17) <i>Avdrag utlån</i>			
Utlån	20.5	25.3	33.3
Aksjer	1.1	4.0	4.1
	21.6	29.3	37.4

18) <i>Nye utlån</i>			
Utlån	56.6	55.8	56.5
Aksjer	3.8	0.6	0.9
	60.4	56.4	57.4

19) Endring diverse omløpsmidler (i finansieringsanalysen) består av endringer i fordringer og andre omløpsmidler (i balansen).

20) <i>Intern finansiering netto</i>			
Bruk av tidligere avsatte midler (inntekter)			
Overførte bevilgninger	5.4	7.8	18.2
Bruk av fond	54.8	23.2	18.1
Lån av fondsmidler	30.0	20.1	10.3
Lån av kontantbeholdning	28.3	19.1	21.8
A.	118.6	70.2	68.4

Avsatt til senere bruk (utgifter)			
Overførte bevilgninger	6.9	17.2	17.9
Avsatt til fond	68.0	77.5	90.7
Tilbakeføring av fondsmidler		0.1	0.1
Til kontantbeholdning	14.0	16.1	29.1
B.	88.9	110.9	137.8

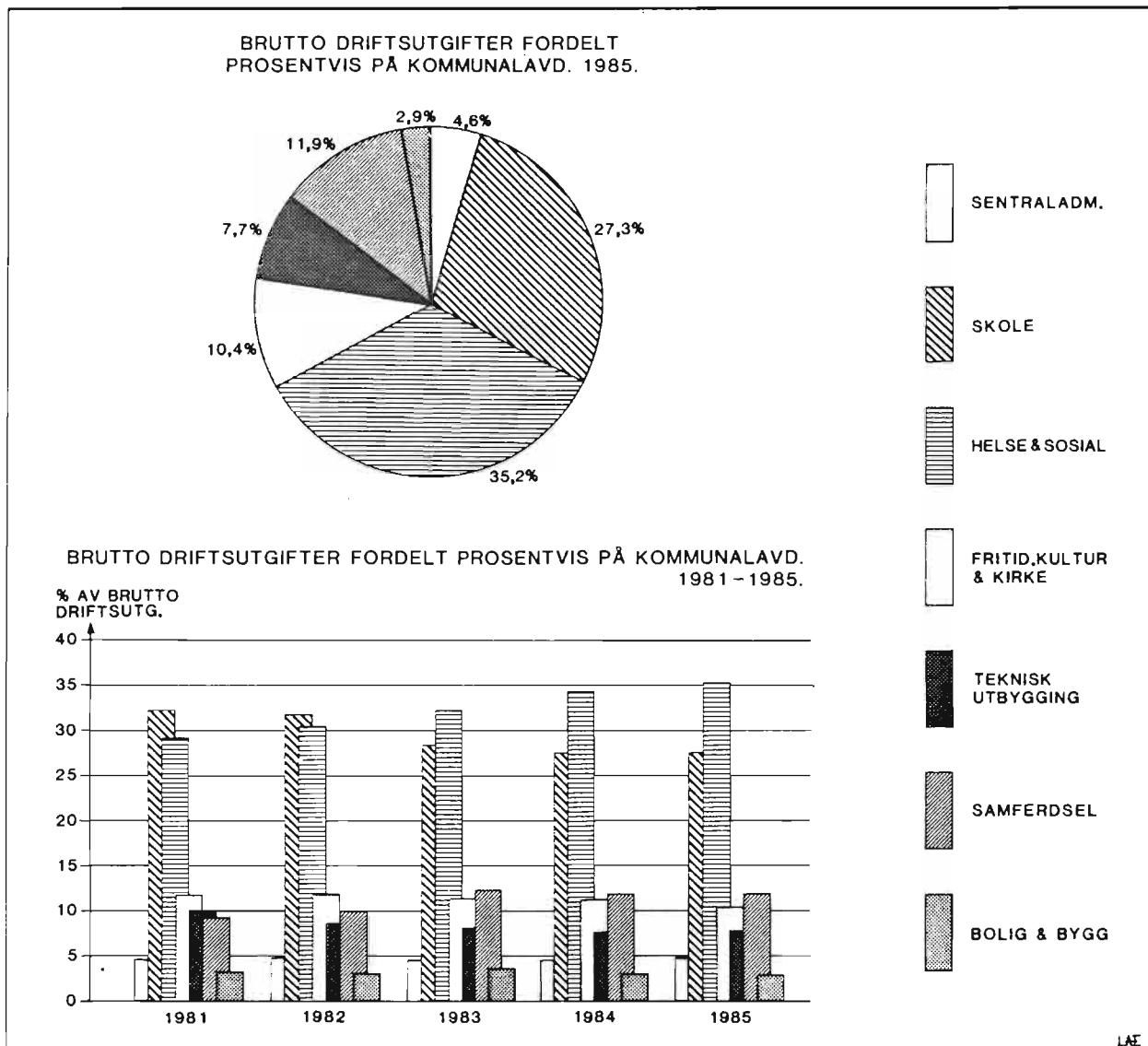
Tidligere års overskudd/underskudd			
Overskudd (inntekt)	5.9	1.9	1.5
Underskudd (utgift)	-7.2	-23.4	-21.5
C.	-1.3	-21.5	-20.0

Intern finansiering netto (A-B+C)	28.3	-62.2	-89.4
-----------------------------------	------	-------	-------

Vedlegg 3:

AVDELINGSAVSNITTET

Brutto driftsutgifter fordelt på kommunalavdelingene



BRUTTO DRIFTSUTGIFTER FORDELT PÅ KOMMUNALAVDELINGENE I PERIODEN 1981 - 1985.

BELØPENE ER ANGITT I MILL. 1985-kroner.

	1981	1982	1983	1984	1985
SENTRALADMINISTRASJONEN	83	87	93	99	104
SKOLE	590	606	601	597	617
HELSE & SOSIALE TJENESTER	531	581	679	744	796
FRITID, KULTUR & KIRKE	213	224	239	241	234
TEKNISK UTBYGGING	182	162	172	166	173
SAMFERDSEL	167	190	262	255	270
BOLIG & BYGG	59	58	65	66	65
TOTAL	1825	1908	2111	2166	2259

Vedlegg 4:

FINANSIELL ANALYSE

I dette avsnittet beskrives kommunens finansielle stilling og utvikling ved hjelp av tre finansielle modeller (balanse, finansieringsanalyse og kommunalt regnskapsresultat) og fire hovedtall (reell vekst i utgifter løpende virksomhet, forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet, selvfinansieringsgrad og arbeidskapital). Enkelte av postene i de finansielle modellene spesifiseres dessuten i et sett av noter. Nedenfor følger forklaring på noen begrep som blir brukt.

Balansen viser kommunens bokførte eiendeler, gjeld og egenkapital pr. 31. desember. Siden bare en beskjeden del av kommunens investeringer i anleggsmidler aktiveres i balansen, gir den bokførte egenkapital dårlig uttrykk for kommunens økonomiske stilling. De bokførte beløp for omløpsmidler, kortsiktig og langsiktig gjeld gir imidlertid et relativt bra underlag for å bedømme kommunens likvide stilling. I vedlegget «Utvikling i tall» finnes imidlertid en balanse som bygger på bedriftsøkonomiske prinsipper, dvs. alle investeringer er aktiverte til anskaffelsesverdi og de er avskrevet i henhold til en bestemt plan.

Finansieringsanalysen viser hvordan kommunen har anskaffet finansielle midler og hvordan disse midlene er anvendt i en periode (et år). Finansieringsanalysen viser m.a.o. hvor pengene kommer fra og hva de går til (negativt fortegn).

Arbeidskapitalen er differansen mellom omløpsmidler og kortsiktig gjeld. Det er den kapital som kommunen har til disposisjon for å foreta sine utbetalinger på et bestemt tidspunkt.

Likvide midler består av kassebeholdning og postgiro- og bankinnskudd. Likvide midler, samt diverse omløpsmidler og kortsiktig gjeld budsjetteres ikke i Bergen kommune. Det finnes derfor ikke budsjettall for disse postene.

Omløpsmidler består av likvide midler, fordringer og andre omløpsmidler.

Kommunalt regnskapsresultat er det overskudd eller underskudd som fremkommer i henhold til forskriftene for regnskapsføring i kommunene. Dette regnskapsresultatet bygger på inntekts- og utgiftsmålinger og skiller seg derfor fra et *bedriftsøkonomisk regnskapsresultat*, som bygger på inntekts- og kostnadsmålinger. I vedlegget «Utvikling i tall» vises kommunens regnskapsresultat i henhold til bedriftsøkonomiske prinsipper.

Vedtatt budsjett 1986 er det budsjett som ble vedtatt av bystyret i desember 1985. Avvik 1986 er forskjellen mellom regnskap 1986 og vedtatt budsjett 1986.

Hovedtallene viser utviklingen i enkelte sentrale størrelser i finansieringsanalysen og/eller balansen.

Notene gir en nærmere forklaring på en del av tallene i balansen og finansieringsanalysen. De poster i balansen og finansieringsanalysen som er forklart i notene, er nummererte. Samme nummerering finnes igjen i notene.

Alle beløp på sidene 6 - 10 er i løpende mill. kroner dersom ikke annet angis.

Balanse pr. 31.desember

	1983	1984	1985	1986
Eiendeler				
<i>Omløpsmidler:</i>				
Kasse, postgiro, bank ¹⁾	66	151	140	258
Fordringer	102	88	104	168
Andre omløpsmidler ²⁾	9	8	7	9
Sum omløpsmidler	177	247	251	435
<i>Anleggsmidler:</i>				
Aksjer ³⁾	34	85	94	111
Langsiktige utlån ⁴⁾	252	287	311	335
Faste eiendommer ⁵⁾	844	849	979	1.094
Sum anleggsmidler	1.130	1.221	1.384	1.540
Sum eiendeler	1.307	1.468	1.635	1.975
Gjeld og egenkapital				
<i>Gjeld</i>				
Kortsiktig gjeld	269	481	390	492
Langsiktig gjeld ⁶⁾⁷⁾	1.177	1.384	1.585	1.836
Sum gjeld	1.446	1.865	1.975	2.328
<i>Egenkapital</i>				
Fond ⁸⁾	236	290	363	478
Overførte bevilgninger ⁹⁾	22	32	31	23
Annen egenkapital ¹⁰⁾	-397	-719	-734	-854
Sum egenkapital	-139	-397	-340	-353
Sum gjeld og egenkapital	1.307	1.468	1.635	1.975

Finansieringsanalyse

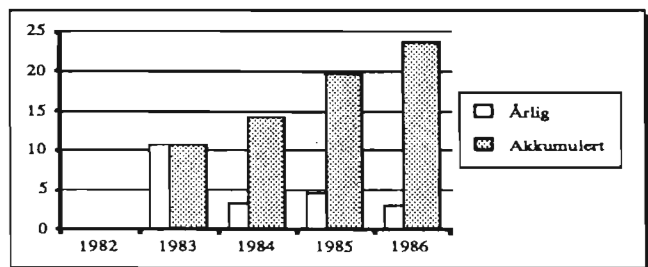
(Hvor pengene kommer fra og hva de går til)

Regnskap			Vedtatt budsjett	Avvik
1984	1985	1986	1986	1986
Løpende virksomhet				
<i>Inntekter:</i>				
1.256	1.462	1.614	1.601	13
352	488	459	420	39
484	575	657	614	43
<i>Utgifter:</i>				
-2.041	-2.255	-2.472	-2.290	-182
-165	-188	-230	-225	-5
←-114	82	28	120	-92
A. Løpende virksomhet netto				
Investering				
40	39	44	35	9
-239	-208	-221	-184	-37
←-199	-169	-177	-149	-28
B. Investeringer netto				
Finansieringsvirksomhet				
<i>Innlåning:</i>				
319	286	305	279	26
-121	-85	-54	-48	-6
<i>Utlåning:</i>				
29	38	38	24	14
-56	-57	-58	-53	-5
←171	182	231	202	29
C. Finansieringsvirksomhet netto				
→-142	95	82	173	-91
Endring i arbeidskapital (A+B+C)				
Endring i likvide midler				
→-142	95	82		
15	-15	-66		
212	-91	102		
85	-11	118		
Kommunalt regnskapsresultat				
→-142	95	82	173	-91
-4	2	-2		-2
-62	-89	-182	-173	-9
-9	-7	-11		-11
-217	1	-113	0	-113
Årets overskudd/underskudd				

Hovedtall

Reell vekst i utgifter løpende virksomhet

Hva vi viser: Årlig reell vekst gir et anslag på hvordan virksomhetens volum har økt i de enkelte år. Akkumulert reell vekst har 1982 som basisår.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er utgifter løpende virksomhet (driftsutgifter, renteutgifter og kurstap) de enkelte år i finansieringsanalysen (del A). Tallene er regnet om til 1986-kroner etter konsumprisindeksen for å få sammenlignbare tall. Årlig reell vekst i et gitt år er beregnet med utgangspunkt i det foregående år. Akkumulert reell vekst er beregnet med utgangspunkt i 1982.

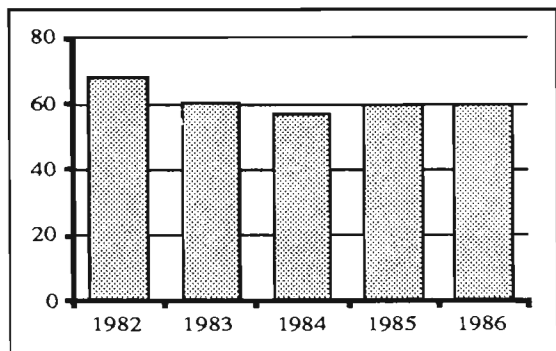
	1982	1983	1984	1985	1986
Nominelle priser	1.672	2.010	2.206	2.443	2.702
Faste priser	2.183	2.419	2.498	2.618	2.702
Reell vekst:					
Årlig (%)		10,8	3,3	4,8	3,2
Akkumulert (%)		10,8	14,5	20,0	23,8

Kommentar:

Hovedtallet viser at kommunen i løpet av de siste årene har gjennomført en kraftig akkumulert ekspansjon i omfanget av den løpende virksomheten. Veksten har vært noe mindre det siste året enn de to foregående år og har vært betydelig mindre enn i 1983.

Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet

Hva vi viser: Forholdet mellom skatteinntekter og utgifter løpende virksomhet viser hvilken betydning skatteinntektene har for finansieringen av den løpende virksomheten.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er skatteinntektene og utgifter løpende virksomhet. Deretter er det beregnet hvor stor prosent skatteinntektene utgjør av utgifter løpende virksomhet.

	1982	1983	1984	1985	1986
Skatteinntekter	1.142	1.224	1.256	1.462	1.614
Utgifter	1.672	2.010	2.206	2.443	2.702
Forhold (%)	68	61	57	60	60

Kommentar: Skatteinntektenes betydning for finansiering av den løpende virksomheten er redusert i perioden 1982 - 1984, mens det har vært en mindre økning i 1985. Skatteinntektenes finansiering av den løpende virksomheten har stabilisert seg på ca. 60%, noe som er betydelig under nivået i 1982.

Finansiell vurdering

Bergen kommunes finansielle stilling har bedret seg også i 1986. Vi kan dra denne slutning av ulike grunner. Arbeidskapitalen er forbedret med 82 mill. kroner. Den oppsamlede arbeidskapitalen er likevel fremdeles negativ, først og fremst som en følge av de finansielt sett dårlige årene 1983 og 1984. I likhet med i 1985 finner vi også en positiv selvfinansieringsgrad i 1986. Forbedringen var imidlertid ikke like god som i 1985. Da var selvfinansieringsgraden ca. 50 prosent mens den i 1986 bare var drøyt 15 prosent. Det er imidlertid viktig å legge merke til at de negative selvfinansieringsgradene i 1983 og 1984 nå er erstattet med en positiv finansiell utvikling både i 1985 og i 1986. Skatteinntektenes andel av finansieringen av utgiftene for den løpende virksomheten har videre stabilisert seg rundt 60 prosent.

En viktig årsak til den positive finansielle utviklingen er at inntektene i 1986 fremdeles øker, men ikke like mye som i 1985. Inntektene økte i 1986 med drøyt 230 mill.

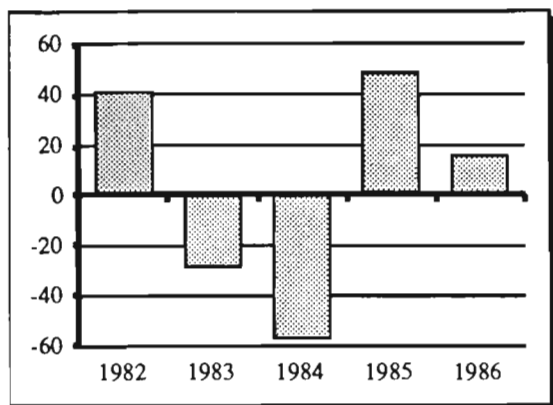
kroner, mens de i 1985 økte med drøyt 430 mill. kroner. I begge årene var inntektene høyere enn budsjettert. Budsjetttavviket for inntektene var 95 mill. kroner i 1986, mens det var nesten 195 mill. kroner i 1985. En annen viktig årsak til den finansielle forbedringen er at veksttaket i utgiftene for den løpende virksomheten har avtatt. I 1986 var den reelle veksten i disse utgiftene drøyt 3 prosent mens den i 1985 var oppe i nesten 5 prosent.

Kommunens regnskap utarbeidet i samsvar med bedriftsøkonomiske prinsipper viser at soliditeten (egenkapitalens andel av total-kapitalen) er blitt redusert fra vel 25% i 1983 til vel 10% i 1986. En viktig årsak til denne reduksjonen av soliditeten er store urealiserte kurstap på valutagjeld. Økningen i urealisert kurstap var på ca. 265 mill. kroner i 1986.

Avviket mellom vedtatt budsjett og regnskap for løpende virksomhet netto viser et relativt stort underskudd på tross av høyere regnskapsførte inntekter enn budsjettert og en

Selvfinansieringsgrad

Hva vi viser: Selvfinansieringsgraden viser i hvilken grad løpende virksomhet netto bidrar til å finansiere kommunens investeringer.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er løpende virksomhet netto og investeringer netto, henholdsvis del A og B i finansieringsanalysen. Selvfinansieringsgraden beregnes som løpende virksomhet netto i prosent av investeringer netto.

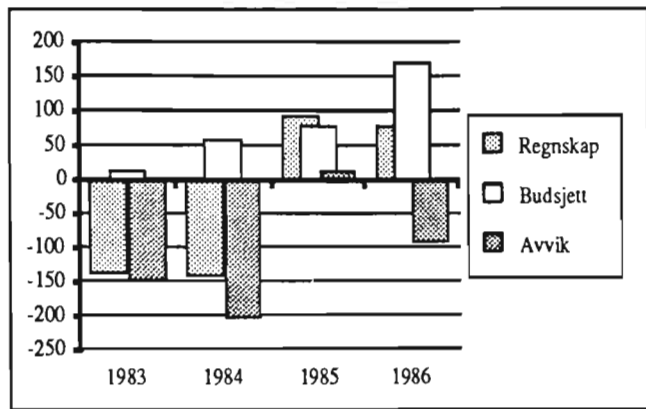
	1982	1983	1984	1985	1986
Løpende virksomhet	77	-68	-114	82	28
Investeringer	184	235	199	169	177
Selvfinansieringsgrad (%)	42	-29	-57	49	16

Kommentar: Selvfinansieringsgraden er et regnskaps-teoretisk mål som viser i hvilken grad nettobeløpet av inntekter og utgifter for den løpende virksomheten bidrar til å finansiere investeringene. Selvfinansieringsgraden ble redusert i perioden 1982-1984. I 1983 og 1984 finansierte ikke kommunen noe av investeringene med egne midler, mens kommunen i 1985 finansierte nær halvparten av investeringene med egne midler. Også i 1986 bidro kommunens løpende virksomhet til en positiv selvfinansieringsgrad, selv om den kun var om lag en tredjedel av foregående år.

I praksis er det imidlertid vanskelig å vite hvilke penger som blir brukt til hva. Et positivt nettobeløp for den løpende virksomheten, dvs. inntektene har vært større enn utgiftene, kan brukes til investeringer, avdrag på lån og/eller økning av arbeidskapitalen.

Arbeidskapital

Hva vi viser: Endringer i regnskapsmessig og budsjettet arbeidskapital, samt avviket mellom disse to størrelsene, vises i figuren.



Hvordan vi regner: Utgangstallene er regnskapsmessig og budsjettet arbeidskapital i finansieringsanalysen og balansen. Avvik viser forskjellen mellom regnskapsmessig og budsjettet arbeidskapital. Beløpene er angitt i mill. kroner.

Endringer i arbeidskapitalen

	1983	1984	1985	1986
Regnskap	-137	-142	95	82
Budsjett	14	63	80	173
Avvik	-151	-205	15	-91

Kommentar: Regnskapsmessig arbeidskapital er blitt redusert i første del av perioden, mens den har blitt økt i 1985 og 1986. Økningen i 1986 var noe mindre enn foregående år. Til tross for den positive utviklingen de to siste årene, er arbeidskapitalen fortsatt negativ ved utgangen av 1986. Det er imidlertid en positiv beholdning av likvide midler, noe som delvis skyldes en stor økning i kortsiktig gjeld i 1986.

De budsjetterte endringene i arbeidskapitalen har vært positiv i hele perioden. Regnskapsmessig utvikling har imidlertid, med unntak av 1985, vært svakere enn budsjettet. Dette innebærer at kommunen har fått både mindre renteinntekter (på likvide midler) og høyere renteutgifter (på kortsiktig gjeld) enn budsjettet.

lavere veksttakt i utgiftene. Årsaken til dette er klart og tydelig de store overskridelsene av driftsutgiftene. Jmført med vedtatt budsjett ble driftsutgiftene overskredet med drøyt 180 mill. kroner i 1986, mens motsvarende overskridelse i 1985 var på drøyt 190 mill. kroner. Etersom overskridelsen er lavere i 1986 enn i 1985, samtidig med avtakende veksttakt i ekspansjonen, tyder dette på at utgiftene er under bedre kontroll enn tidligere.

De relativt store overskridelsene i driftsutgiftene tyder likevel på at styringen fremdeles kan forbedres, slik at de virkelige utgiftene holder seg innenfor vedtatte rammer. Et første, og meget naturlig skritt i denne prosess, er å gjøre budsjettet mer realistisk for driftsutgiftene. Det er to årsaker til denne påstanden: 1) overskridelsen har systematisk ligget mellom drøyt 170 mill. kroner og drøyt 190 mill. kroner de siste 4 årene, og 2) de vedtatte budsjett for de respektive år ligger på om lag samme nivå som regnskapet året før. Dersom vi også justerer for inflasjonen, tilsvare

utgiftsnivået i budsjettet for et visst år (f. eks. var budsjettet for 1986 på knapt 2,3 mrd. kroner) regnskapet for to år tidligere (justert for inflasjonen var regnskapsførte driftsutgifter for 1984 oppe i drøyt 2,3 mrd. kroner). Vi kan derfor, uten å ta munnen for full, påstå at budsjettet for et gitt år allerede er overskredet når man vedtar det. Vi mangler altså ikke informasjon for å gjøre budsjettet mer realistisk.

I neste omgang bør oppfølgingen forbedres ved at de ansvarlige blir bedre motivert til å holde utgiftene innenfor gitte rammer.

Noter

1) *Fondsmidler* i form av tidsinnskudd i bank er inkludert i kasse, postgiro og bank.

2) *Andre omløpsmidler* består av materialbeholdninger, ihendehaverobligasjoner og kortsiktige utlån.

	1984	1985	1986
3) <i>Aksjer</i>			
Inngående balanse	34	85	94
Kjøp	7	7	18
Oppskrivning	49	6	0
-Salg	-4	-2	0
-Nedskrivning	-1	-2	-1
Utgående balanse	85	94	111

4) <i>Langsiktige utlån</i>			
Inngående balanse	252	287	311
Nye utlån	55	29	29
-Avdrag	-25	-5	-5
Diverse opp-/nedskrivninger m.v. netto	5	0	0
Utgående balanse	287	311	335

5) <i>Faste eiendommer</i>			
Inngående balanse	844	849	979
Aktivert oppskrivning	68	48	68
Oppskrivning	0	83	62
-Nedskrivning	-57	0	0
-Salg	-6	-1	-15
Utgående balanse	849	979	1.094

6) <i>Langsiktig gjeld</i>			
Inngående balanse	1.177	1.384	1.585
Nye innlån	319	286	305
Overtatt lån vedrørende trygdeboliger	9	0	0
-Avdrag	-121	-85	-54
Utgående balanse	1.384	1.585	1.836

7) *Korrigert langsiktig gjeld:* De historiske kurser (kurser på tidspunkt for opptak av valutalån) som ovenfor er brukt ved bokføring av valutalån, gir ikke et godt uttrykk for den virkelige størrelse på valutalånene. Nedenfor vises hvor stor den langsiktige gjelden er om en omregner valutalånene etter den høyeste av balansedagens kurs og kurs på låneopptakstidspunktet:

Innenlandske lån	378	639	911
Bokført valutalån	1.006	946	925
Bokført langsiktig gjeld	1.384	1.585	1.836
Urealisert kurstap valutalån	226	246	512
Korrigert langsiktig gjeld	1.610	1.831	2.348

8) <i>Fond</i>			
Inngående balanse	236	290	363
Avsetning	77	91	151
-Forbruk	-23	-18	-36
Utgående balanse	290	363	478

9) <i>Overførte bevilgninger</i>			
Inngående balanse	22	32	31
Nye overføringer	17	17	7
-Bruk	-7	-18	-15
Utgående balanse	32	31	23

10) <i>Annen egenkapital</i>			
Inngående balanse	-397	-719	-734
Årets overskudd/underskudd	-217	1	-113
Endring kapitalkonto	-126	-36	-90
Netto endring tidligere overskudd/underskudd	21	20	83
Utgående balanse	-719	-734	-854

11) <i>Statlige overføringer</i>			
Ekstraordinær sysselsetting		55	42
Andre statlige overføringer		433	417
Sum	352	488	459

Statlige overføringer til ekstraordinær sysselsetting budsjetteres ikke ettersom utgiftene dekkes fullt ut av statlige tilskudd. Dersom vi korrigerer for dette, blir avviket for statlige overføringer $-3 = (39 - 42)$ mill. kroner.

12) <i>Andre inntekter</i>			
Overføringer fra:			
Trygdeforvaltningen	44	53	64
Fylket	32	34	36
Andre kommuner	3	5	13
Andre	26	32	28
Interne overføringer	42	44	56
Varlige salgs- og leieinntekter	316	382	423
Renteinntekter m.v.	21	25	37
Sum	484	575	657

13) <i>Driftsutgifter</i>			
Lønn	1.082	1.197	1.302
Utstyr	49	49	65
Vedlikehold	153	174	19
Overføringer til:			
Staten a)	62	73	68
Fylket	23	17	13
Andre kommuner	2	3	4
Andre	387	430	489
Interne overføringer	41	43	49
Andre driftsutgifter	242	269	292
Sum	2.041	2.255	2.472

a) Inkludert forskottering av Nordre innfartsåre med 59, 71 og 68 mill. kroner i henholdsvis 1984, 1985 og 1986. I vedtatt budsjett 1986 i finansieringsanalysen er forskottering av Nordre innfartsåre ført som driftsutgift med 71 mill. kroner.

14) *Statlige overføringer, andre inntekter og driftsutgifter* viser avvik på hhv. 39, 43 og 182 mill. kroner. Disse avvikene forklares nærmere i avdelingsavsnittet.

15) <i>Renteutgifter og kurstap</i>			
Renteutgifter	134	154	197
Kurstap	31	34	33
Sum	165	188	230

I kolonnen for vedtatt budsjett inngår også kurstap på avsetninger til sveitserfrancgjelden, mens de er regnskapsført under intern finansiering netto. Dette medfører at avvik 1986 blir for lavt. Det reelle budsjettavviket for kurstap 1986 var på 53 mill. kroner. Forøvrig vises til vedleggets avsnitt «Finansregnskapet etter bedriftsøkonomiske prinsipper».

16) <i>Avdrag utlån</i>			
Utlån	25	34	38
Aksjer	4	4	0
Sum	29	38	38

17) <i>Nye utlån</i>			
Utlån	55	56	58
Aksjer	1	1	0
Sum	56	57	58

18) *Endring i diverse omløpsmidler* i finansieringsanalysen består av endringer i fordringer og andre omløpsmidler i balansen.

19) <i>Intern finansiering netto</i>			
Bruk av tidligere avsatte midler (inntekter)			
Overførte bevilgninger	8	18	15
Bruk av fond	23	18	36
Lån av fondsmidler	20	10	11
Lån av kontantbeholdning	19	22	26
A.	70	68	88

Avsatt til senere bruk (utgifter)			
Overførte bevilgninger	17	17	7
Avsatt til fond	78	91	151
Tilbakeføring av fondsmidler	0	0	0
Til kontantbeholdning	16	29	29
B.	111	137	187

Tidligere års overskudd/underskudd			
Overskudd (inntekt)	2	1	2
Underskudd (utgift)	-23	-21	-85
C.	-21	-20	-83

Intern finansiering			
Netto (A-B+C)	-62	-89	-182

Vedlegg 5: Spørsmål stilt i prøveundersøkelsen

(1) Ønsker du kun finansieringsanalyse, kun hovedoversikt eller både finansieringsanalyse og hovedoversikt med i årsrapporten?

- Finansieringsanalyse
- Hovedoversikt
- Finansieringsanalyse og hovedoversikt

Hvis finansieringsanalyse med:

(2) Hvor mange år ønsker du regnskapstall for?

1 år 2 år 3 år 4 år 5 år

(3) Ønsker du budsjettall med i finansieringsanalysen i tillegg til regnskapstall?

Hvis ja: Hvilke budsjettall?

- Vedtatt budsjett
- Justert budsjett

(4) Ønsker du en spesifisering av endringer i arbeidskapitalen, dvs. omløpsmidler - kortsiktig gjeld?

Ja Nei

Hvis ja: Ønsker du å ha denne spesifiseringen i selve finansieringsanalysen, slik som f.eks. i prosentmodellen, eller i tilknytning til finansieringsanalysen?

- I finansieringsanalysen (f.eks. som i prosentmodellen)
- I tilknytning til finansieringsanalysen

(5) Ønsker du at overgang til det kommunale regnskapsresultatet vises i tilknytning til finansieringsanalysen?

Ja Nei

Hvis ja: Ønsker du en spesifisering av de interne finansierings-transaksjonene i note?

Ja Nei

(6) Er det nok at finansieringsanalysen er inndelt etter inn- og utbetalingsarter (skatter, satlige overføringer osv.) eller ønsker du en inndeling både etter formål (løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet) og etter arter?

- Kun artsinndeling
- Både formåls- og artsinndeling

(7) Ønsker du at enkelte av postene i finansieringsanalysen forklares nærmere i noter?

Ja Nei

Hvis ja: Hvilke poster?

(8) Ønsker du at det finnes et avsnitt, f.eks. med verbale kommentarer, i tilknytning til finansieringsanalysen hvor sentrale utviklingstrekk påpekes?

Ja Nei

(9) Ønsker du en relativ fordeling av driftsutgifter på de ulike kommunalavdelingene atskilt fra hovedoversikten?

Ja Nei

Hvis ja: Ønsker du å ha denne fordelingen i et kurvediagram, i et sirkeldiagram eller begge deler?

Kurvediagram

Sirkeldiagram

Begge deler

(10) Ønsker du at det finnes ulike nøkkeltall i tilknytning til hovedtabellene (regnskapsmodellene)?

Ja Nei

Hvis ja: Kan du spesifisere noen slike nøkkeltall?

Vedlegg 6: Spørsmål stilt i modellundersøkelsen

(1) Ønsker du finansieringsanalyse med i årsrapporten?

Ja Nei

Hvis ja:

(2) Hvor mange år ønsker du regnskapstall for?

(3) Ønsker du budsjettall med i finansieringsanalysen i tillegg til regnskapstall?

Ja Nei

Hvis ja: Hvilke budsjettall?

Vedtatt budsjett
 Justert budsjett

(4) Ønsker du at overgangen fra endring i arbeidskapital til endring i likvide midler vises i tilknytning til finansieringsanalysen, eller ønsker du å ha denne spesifikasjonen i selve finansieringsanalysen, slik som f.eks. i prosentmodellen?

I tilknytning til finansieringsanalysen
 I finansieringsanalysen (f.eks. som i prosentmodellen)

(5) Ønsker du at overgang fra endring i arbeidskapital til årets overskudd/underskudd vises i tilknytning til finansieringsanalysen?

Ja Nei

(6) Er det nok at finansieringsanalysen er inndelt etter inn- og utbetalingsarter (skatter, statlige overføringer osv.), eller ønsker du en inndeling både etter formål (løpende virksomhet, investeringer og finansieringsvirksomhet) og etter arter?

Kun artsinndeling
 Både formåls- og artsinndeling

(7) Ønsker du at enkelte av postene i finansieringsanalysen forklares nærmere i noter?

Ja Nei

(8) Ønsker du en relativ fordeling av driftsutgifter på de ulike kommunalavdelingene i en figur?

Ja Nei

Hvis ja: Ønsker du å ha denne fordelingen i et kurvediagram, i et sirkeldiagram eller begge deler?

Kurvediagram
 Sirkeldiagram
 Begge deler

(9) Er det nok med finansieringsanalyse, noter og figurer og tall med fordeling av driftsutgifter på kommunalavdelingene, eller ønsker du hovedoversikten i tillegg?

Finansieringsanalyse og figurer
 Finansieringsanalyse, figurer og hovedoversikt

(10) Ønsker du at det finnes et avsnitt med verbale kommentarer i tilknytning til finansieringsanalysen hvor sentrale forhold påpekes?

Ja Nei

(11) Ønsker du at det finnes ulike nøkkeltall i tilknytning til hovedtabellene?

Ja Nei

Hvis ja: Kan du spesifisere noen slike nøkkeltall?

Vedlegg 7: FAS 95: Statement of Cash Flows - eksempel

COMPANY M CONSOLIDATED STATEMENT OF CASH FLOWS FOR THE YEAR ENDED DECEMBER 31, 19X1 Increase (Decrease) in Cash and Cash Equivalents

Cash flows from operating activities:		
Cash received from customers	\$13,850	
Cash paid to suppliers and employees	(12,000)	
Dividend received from affiliate	20	
Interest received	55	
Interest paid (net amount capitalized)	(220)	
Income taxes paid	(325)	
Insurance proceeds received	15	
Cash paid to settle lawsuit for patent infringement	<u>(30)</u>	
Net cash provided by operating activities		\$1,365
Cash flows from investing activities:		
Proceeds from sale of facility	600	
Payment received on note for sale of plant	150	
Capital expenditures	(1,000)	
Payment for purchase of Company S, net of cash acquired	<u>(925)</u>	
Net cash used in investing activities		(1,175)
Cash flows from financing activities:		
Net borrowings under line-of-credit agreement	300	
Principal payments under capital lease obligation	(125)	
Proceeds from issuance of long-term debt	400	
Proceeds from issuance of common stock	500	
Dividends paid	<u>(200)</u>	
Net cash provided by financing activities		<u>875</u>
Net increase in cash and cash equivalents		1,065
Cash and cash equivalents at beginning of year		<u>600</u>
Cash and cash equivalents at end of year		\$1,665
		=====

Referanser

- American Accounting Association (AAA), 1977, Statement on accounting theory and theory acceptance.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1973, Objectives of financial statements.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1974, Objectives of financial statements, Volume 2, Selected Papers.
- Anthony, R. N., 1980, Making sense of nonbusiness accounting. *Harvard Business Review*, pp. 83-93.
- Anthony, R. N., 1985, Games governmental accountants play. *Harvard Business Review*, pp. 161-170.
- Anthony, R. N., Dearden, J. and Vancil, R., 1972, Management control systems. Homewood, Illinois: Irwin.
- Argyris, C., 1977, Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 113-123.
- Argyris, C., 1982, Reasoning, learning and action. Individual and Organizational. San Francisco: Jossey-Bass.
- Argyris, C. and Schön, D.A., 1977, Organizational learning: a theory of action perspective. Reading, Mass.: Addison-Wesley.
- Argyris, C., Putnam, R. and McLain Smith, D., 1985, Action science. San Francisco: Jossey-Bass.
- Asplund, J., 1970, Om undran inför samhället. Kalmar: Argos.
- Asthor, H. and Bizzell, A., 1975-76, A mass communication approach to financial reporting. *Review of Business and Economic Research*, Winter, pp. 30-42.
- Belkaoui, A., 1981, Accounting theory. New York: Harcourt Brace Javanovich.
- Bergens Sosialøkonomiske Forening, 1970, Bergen i perspektiv, søkelys på byens næringsliv. Bergen: J. W. Eides forlag.
- Bergevärn, L.-E. och Olson, O., 1987, Kommunal redovisning då och nu - längtan efter likformighet, rättvisa och affärsmässighet. Lund: Doxa.
- Berry, M. H., 1982, The accounting function in socialist economics. *International Journal of Accounting Education & Research*, pp.185-198.
- Birnberg, J. C., Turpolec, L. and Young, S. M., 1983, The organizational context of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 111-129.
- Bohlin, H., 1987, Aktieägarna och årsredovisningen. Lund: Studentlitteratur.
- Boland, R. J., 1982, Myth and technology in the American Accounting Profession. *Journal of Management Studies*, pp. 109-127.
- Boland, R. J. and Pondy, L. R., 1983, Accounting in organizations: a union of natural and rational perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 223-234.
- Brorström, B., 1982, Planeringspolitik eller resultatpolitik. Användning och utformning av kommunala bokslut.

- Karlshamn: Doxa.
- Brunsson, N., 1982, The irrationality of action and action rationality: decisions, ideologies and organizational actions. *Journal of Management Studies*, pp. 29-44.
- Brunsson, N., 1985, *The irrational organization*. New York: John Wiley and Sons.
- Brunsson, N., 1986a, Organizing for inconsistencies: on organizational conflict, depression and hypocrisy as substitutes for action. *Scandinavian Journal of Management Studies*, pp. 165-185.
- Brunsson, N. (red.), 1986b, *Politik och ekonomi. En kritik av rationalitet som samhällsföreställning*. Karlshamn: Doxa.
- Brunsson, N. och Jönsson, S., 1979, *Beslut och handling. Om politikens inflytande på politiken*. Falköping: Liber.
- Brunsson, N. och Rombach, B., 1982, *Går det att spara? Kommunal budgetering under stagnation*. Karlshamn: Doxa.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A.G., Hughes, J. and Nahapiet, J., 1980, The roles of accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 5-27.
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A. G., 1985, Accounting in its social context: a history of value added in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 381-413.
- Chan, J. L., 1985, *Research in governmental and non-profit accounting*. Greenwich: Jai Press.
- Cohen, M.D., March, J.G. and Olsen, J.P., 1976, People, problems, solutions, and the ambiguity of relevance. I March and Olsen (1976).
- Collins, F., 1982, Managerial accounting systems and organizational control: a role perspective. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 107-122.
- Cyert, R.M. and March, J.G., 1963, *A behavioral theory of the firm*. Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
- Dopuch, N., Birnberg, J. G. and Demski, J. S., 1982, *Cost accounting, accounting data for management's decisions*. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Edwards, E.O. and Bell, P.W., 1961, *The theory and measurement of business income*. University of California Press.
- Elmgren-Warberg, J. och Ingblad, S.-E., 1980, *Finansieringsanalys*. Lund: Studentlitteratur.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 1980, *Objectives of financial reporting by nonbusiness organizations*. Statement of Financial Accounting Concepts No. 4.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 1987, *Statement of financial accounting standards no. 95: statement of cash flows*.
- Flamholtz, E.G., 1983, Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, pp.153-169.
- Galbraith, J., 1973, *Designing complex organizations*. Reading, Mass.: Addison-Wesley.
- Galtung, J., 1977, *Methodology and ideology. Essays in methodology*. Köpenhamn: Christian Ejlertsen.
- Gjesdal, F., 1978, *Stewardship accounting: controlling infor-*

- mational externalities. Ph.D. thesis Stanford University.
- Glaser, B.G. and Strauss, A.L., 1967, *The discovery of grounded theory: strategies for qualitative research*. Chicago: Aldine.
- Hayes, D. C., 1983, *Accounting for accounting, a story about managerial accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 241-249.
- Hedberg, B. and Jönsson, S., 1978, *Designing semi-confusing information systems for organizations in changing environments*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 47-64.
- Hofstede, G., 1981, *Management control of public and not-for-profit activities*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 193-211.
- Holt, H., 1987, *Kommunalt regnskap etter bedriftsøkonomiske prinsipper*. Siviløkonomutredning. NHH.
- Hopwood, A. G., 1973, *An accounting system and managerial behaviour*. Saxon House.
- Hopwood, A. G., 1978, Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 93-95.
- Hopwood, A. G., 1979, Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 145-147.
- Hopwood, A. G., 1983a, Editorial. *Accounting, Organizations and Society*, p.109.
- Hopwood, A. G., 1983b, *On trying to study accounting in the context in which it operates*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 287-305.
- Høgheim, S., 1985, *Accounting development as an organizational process*. Paper presented at the conference "Organization and Economy of Local Governments in Change", Vatnahalsen, Norway, August 16-18.
- Høgheim, S., 1987, *Søkelys på årsrapporten - dei første reaksjonane på årsrapporten i ein kommune med hovudvekt på avdelingsavsnittet*. SAF-rapport, SAF/NHH.
- Høgheim, S., 1989, *Administrasjonen og årsrapporten*. Avhandlingsmanuskript. NHH.
- Høgheim, S., Mellempvik, F., Monsen, N., Olsen, R.H. and Olson, O., 1986, *The first shot - three politicians face a new annual report*. Paper presented at the annual meeting of the European Accounting Association, Stockholm, Sweden, March 24-26.
- Høgheim S., Monsen, N., Olsen, R. and Olson, O., 1988a, *Redesigning an annual report - experiences from an action research project*. Paper presented at the annual meeting of the European Accounting Association, Nice, France, April 27-29.
- Høgheim S., Monsen, N., Olsen, R. and Olson, O., 1988b, *The two worlds of management control - on the relationship between information, decisions, and actions*. Paper presented at the "Workshop on Public Sector Accounting", Maastricht, the Netherlands, December 7-9.
- Häckner, E., 1985, *Strategiutveckling i medelstora företag*. BAS.
- Ijiri, Y., 1975, *The theory of accounting measurement*. American Accounting Association.
- Johnsen, A. og Kinserdal, A., 1984, *Finansregnskap*. 2. ut-

- gave, Bedriftsøkonomens forlag.
- Johnson, T.H. and Kaplan, R.S., 1987, *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- Jönsson, S., 1982, *A city administration facing stagnation. Political organization and action in Gothenburg*. Lund: Swedish Council for Building Research/Studentlitteratur.
- Jönsson, S., 1985, *Eliten och normerna. Drivkrefter i utvecklingen av redovisningspraxis*. Lund: Doxa.
- Jönsson, S. and Grönlund, A., 1988, *Life with a subcontractor: new technology and management accounting*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 512-532.
- Jönsson, S. and Lundin, R., 1976, *Myters roll i planering - ett kommunalt fall*. I Jönsson, S. och Lundin, R., 1976a.
- Jönsson, S. och Lundin, R., 1976a, *Perspektiv på kommunala problem*. BAS.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1971, *Forskrifter og veiledning for budsjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene*. Engers Boktrykkeri.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1979, *Rundskriv H-29/79*.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1986, *Herre i eget hus. Det nye inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner*.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1988a, *Utkast til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale årsbudsjetter*.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1988b, *Utkast til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale regnskaper*.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1988c, *Utkast til forklarings- og veiledningsdel til forskrifter for kommunale og fylkeskommunale regnskaper*.
- Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1988d, *Nye forskrifter for kommunenes og fylkeskommunenes budsjetter og regnskaper - oppsummering av de viktigste forslagene til endringer*.
- Larsen, B., 1984, *Regnskaber og budgetter som kultur*. I "Vi bruker også regnskabet ... - men til hvad?", s. 79-105, Civiløkonomernes Forlag.
- Levitt, B. and March, J.G., 1988, *Organizational learning*. Prepared for Annual Review of Sociology.
- Lincoln, Y. and Guba, E., 1985, *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills: Sage Publications.
- Lindblom, C., 1959, *The science of "muddling through"*. *Public Administration Review*, pp. 79-88.
- Lov om styret i herreds- og bykommunene, 1954 (kommune-loven).
- Macintosh, N. B., 1985, *The social software of accounting and information systems*. New York: John Wiley and Sons.
- March, J., 1984, *Notes on ambiguity and executive compensation*. *Scandinavian Journal of Management Studies*, pp. 53-64.
- March, J., 1987, *Ambiguity and accounting: the elusive link between information and decision making*. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 153-168.

- March, J. and Olsen, J., 1976, Ambiguity and choice in organizations. Bergen: Universitetsforlaget.
- Markus, M. and Pfeffer, J., 1983, Power and the design and implementation of control systems. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 205-218.
- Melander, P., 1984, Udvikling og anvendelse af et budget- og regnskabssystem - absurd skuespil i 4 uafhængige akter", I "Vi bruger også regnskabet ... - men til hvad?", s. 49 - 78, Civiløkonomernes Forlag.
- Mellemvik, F., 1987, Kommunenes lån - et regnskapsmessig problem? Bergen: Universitetsforlaget.
- Mellemvik, F., 1989, Finansinstitusjoner og årsrapporten. Avhandlingsmanuskript. NHH.
- Mellemvik, F. og Monsen, N., 1985, Finansieringsanalyse. Hvordan utarbeide slike analyser for norske kommuner? Kommunerevisoren.
- Mellemvik, F., Monsen, N. and Olson, O., 1988, Functions of accounting - a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, pp. 101-119.
- Meyer, J., 1983, On the celebration of rationality: some comments on Boland and Pondy. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 235-240.
- Meyer, J. and Rowan, B., 1977, Institutionalized organizations: formal structure as myth and ceremony. *American Journal of Sociology*, pp. 340-363.
- Miller, P.W. and Redding, R.J., 1986, The FASB. The people, the process, and the politics. New York: Irwin.
- Mintzberg, H., 1973, The nature of managerial work. New York: Harper & Row.
- Monsen, N., 1987, Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper. Bergen: Universitetsforlaget.
- Morgan, G., 1986, Images of organization. Beverly Hills: Sage Publications.
- Neimark, M. and Tinker, T., 1986, The social construction of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 369-395.
- Olsen, J.P., 1970, Local budgeting, decision-making or a ritual act? *Scandinavian Political Studies*, pp. 85-118.
- Olsen, R., 1987, Regnskap i maktensenteret - en studie av kommunalråders holdning til det tradisjonelle kommunale årsoppgjøret. Bergen: Universitetsforlaget.
- Olsen, R., 1989, Politikerne og årsrapporten. Avhandlingsmanuskript. NHH.
- Olson, O., 1983, Ansvar och ändamål - om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem. Karlshamn: Doxa.
- Olson, O. (red.), 1987, Kommunal årsrapportering - om utviklingen til nå og et alternativ. Larvik: Bedriftsøkonomens forlag.
- Olson, O. and Rombach, B., 1988, Budgeting - control or legitimation. Paper presented at the "Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference", University of Manchester, United Kingdom, July, 11-13.
- Ouchi, W.G., 1977, The relationship between organizational

- structure and organizational control. *Administrative Science Quarterly*, pp. 95-113.
- Pfeffer, J., 1981, *Power in organizations*. Boston, Mass.: Pitman.
- Pfeffer, J. and Salancik, G. R., 1978, *The external control of organizations. A resource dependence perspective*. New York: Harper and Row.
- Polesie, T., 1981, Action and reaction - decisive factors in developing accounting practice. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 167-174.
- Preston, A., 1986, Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 499-520.
- Rombach, B., 1986, *Rationalisering eller prat. Kommuners anpassning til en stagnerande ekonomi*. Lund: Doxa.
- Rosen, L. and DeCoster, D.T., 1969, "Funds" statements: a historical perspective. *The Accounting Review*, pp. 124-136.
- Schmalenbach, E., 1933, *Dynamische bilanz*. Leipzig: Gloekner.
- Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. and Tyndall, G., 1954, *Centralization versus decentralization in the controller's department*. Controllership Foundation.
- Swieringa, R.J. and Weick, K.E., 1987, Management accounting and action. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 293-308.
- Tiessen, P. and Waterhouse, J. H., 1983, Towards a descriptive theory of management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 251-267.
- Velure, Å., 1987, *Val av rekneskapsrapport i ein norsk storby. Siviløkonomutredning*. NHH.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L., 1979, The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*, pp. 273 - 305.
- Welsch, G., 1976, *Budgeting: profit planning and control*. New Jersey: Prentice-Hall.
- Wildavsky, A., 1975, *Budgeting - a comparative theory of budgetary processes*. Boston: Little, Brown and Company.
- Zajonc, R.B., 1960, The process of cognitive tuning in communication. *Journal of Abnormal and Social Psychology*, pp. 159-167.
- Zeff, S.A., 1978, The rise of economic consequences. *Journal of Accountancy*, pp. 56 - 63.
- Östman, L., 1977, *Användning av redovisningsmått - en studie av resultats- och räntabilitetsmåttets användning i divisionaliserade företag*. Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm.

Kommunale dokument/rapporter:

Bergen kommune - standardrapporter for 1983-86.
- regnskapsredegjørelse for 1983.
- årsberetning for 1984.
- årsrapporter for 1984-87.
- rådmannens budsjettinstillinger
for 1986 og 1987.
- prospekt vedrørende opptak av 131/4%
ihendehaverobligasjonslån 1985/2005.

Stort kr. 65 mill.

Oslo kommune - byrådets beretning for 1987.

Stavanger kommune - årsrapport for 1987.

Trondheim kommune - rådmannens analyse for 1987.

Uppsala kommun - årsredovisning for 1983.

Kommunale rapporter innsendt til årsrapportkonkurransen for
1986 og 1987.

