

q657

M48k/Eks. 2

KOMMUNE REGNSKAPETS RIKDOM

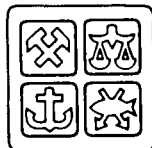
**Om regnskapets funksjoner i
samspillet mellom en kommune
og dens finansielle institusjoner**

av

Frode Mellemvik

Avhandling for graden dr. oecon

NORGES HANDELSHØYSKOLE
Institutt for regnskap og revisjon
Mai 1989





89h004203

Til Irene

89h004203

q 657

:352 (481.54)

M48K

Eks. 2

INNHALDSFORTEGNELSE

KAPITTEL 1		
PROBLEM OG FORMÅL		s. 1
1.1	Normativ regnskapsteori	s. 2
1.1.1	Regnskapets tenkte funksjoner	s. 3
1.1.2	Regnskapsnormene i privat og offentlig sektor	s. 6
1.2	Tidligere studier om regnskapets funksjoner	s. 10
1.2.1	Generelle studier	s. 11
1.2.2	Begrepene	s. 19
1.2.3	Spesifikke studier	s. 25
1.3	"Bergensprosjektet"	s. 27
1.3.1	Utgangspunktet og motivene for den nye årsrapporten	s. 28
1.3.2	Utviklingsprosessen	s. 30
1.3.3	Ulike perspektiver i studiet av årsrapporten	s. 31
1.3.4	De finansielle institusjonene og deres finansielle betydning for kommunen	s. 32
1.3.5	Denne studiens perspektiv	s. 35
1.4	Kommunens regnskap	s. 36
1.4.1	Det tradisjonelle kommuneregnskapet	s. 36
1.4.2	Den nye årsrapporten	s. 43
1.5	Konteksten	s. 45
1.5.1	Statens og bankenes innvirkning på kommunens regnskap	s. 46
1.5.2	Organisasjonstyper	s. 47
1.5.3	Interorganisatoriske relasjoner	s. 54
1.6	Formål	s. 67
1.7	Rapportens videre disposisjon	s. 67
KAPITTEL 2		
GROVMETODE		s. 69
2.1	Forskningsmetoden	s. 69
2.1.1	Dette "caset"	s. 70
2.1.2	Forstudien	s. 71
2.1.3	Begrepet regnskapets funksjoner	s. 71
2.1.4	Hvordan få innsikt	s. 74
2.1.5	Hvilken innsikt gir studien	s. 76
2.1.6	Troverdigheten	s. 76
2.2	Analysenivået og datatilgangen	s. 77
2.2.1	Studieenheter	s. 78
2.2.2	Datamaterialet	s. 80
2.3	Rapporteringen	s. 81
KAPITTEL 3		
TILSKUDD - SAMSPILL MELLOM KOMMUNEN OG STATEN		s. 84
3.1	Tilskuddssystemet	s. 84
3.1.1	Ordinære og ekstraordinære tilskudd	s. 86
3.2	Ordinære tilskudd	s. 87
3.2.1	Forskningsprosessen	s. 87

3.2.2	Kommunikasjonsprosessen	s. 90
3.2.2.1	Kommunikasjonspartene og initiativet	s. 91
3.2.2.2	Søknaden	s. 91
3.2.2.3	Rapporteringen	s. 96
3.2.2.4	Revisjon i tilknytning til tilskuddene	s. 103
3.3	Ekstraordinært tilskudd	s. 105
3.3.1	Forskningsprosessen	s. 105
3.3.2	Kommunikasjonsprosessen	s. 107
3.3.2.1	De fem kommunikasjonsfasene	s. 107
3.3.2.2	Forsiktig start fase	s. 108
3.3.2.3	Problemformuleringsfasen	s. 109
3.3.2.4	Forhandlingsfasen	s. 113
3.3.2.5	Rapporteringsfase 1	s. 120
3.3.2.6	Rapporteringsfase 2	s. 123
3.3.2.7	Det ekstraordinære blir ordinært	s. 127

KAPITTEL 4

LÅNENE - SAMSPILL MELLOM KOMMUNEN OG BANKENE

		s. 129
4.1	Forskningsprosessen	s. 130
4.2	Kommunikasjonsprosessen	s. 134
4.2.1	Søknaden	s. 134
4.2.2	Oppfølgingen av lånene	s. 141
4.2.3	Årsrapporten i kommunikasjonen	s. 145
4.2.4	Banker som har vist særlig interesse for kommuneregnskap	s. 147

KAPITTEL 5

REGNSKAPETS FUNKSJONER I DE STUDERTE SAMSPILL

		s. 152
5.1	En stegvis drøfting	s. 152
5.2	Instrumentelt perspektiv	s. 154
5.2.1	Samspillet tilknyttet de ordinære tilskudd	s. 155
5.2.2	Samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet	s. 158
5.2.3	Et utvidet kontroll- og beslutningsperspektiv	s. 163
5.2.4	Samspillet mellom kommunen og bankene	s. 165
5.2.5	Spenning mellom denne studien og normativ regnskapsteori	s. 168
5.3	Symbolske perspektiv	s. 172
5.3.1	Samspillet tilknyttet de ordinære tilskudd	s. 173
5.3.2	Samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet	s. 176
5.3.3	Samspillet mellom kommunen og statsbankene	s. 182
5.3.4	Samspillet mellom kommunen og de private bankene	s. 183
5.3.5	Oversikt over funksjonene	s. 186
5.4	Begrepet regnskapets funksjoner	s. 187
5.4.1	Instrumentelle og symbolske perspektiv	s. 188
5.4.2	Regnskapets funksjoner er kontekstspesifikke	s. 189
5.4.3	Konteksten binder funksjonene sammen	s. 194
5.4.4	Et nettverk av betraktninger	s. 198
5.5	Studiens bidrag	s. 198
5.5.1	Instrumentelt perspektiv er ikke tilstrekkelig	s. 199
5.5.2	Det symbolske perspektivet er nødvendig	s. 200

5.5.3	Funksjonene er kontekstspesifikke	s. 201
5.5.4	Konteksten binder funksjonene sammen	s. 201
5.5.5	Et nettverk av betraktninger	s. 202
5.5.6	Monsens studie	s. 202
5.6	Fortsatt forskning	s. 205

VEDLEGG

I	Eksempel på avdelingsvis oversikt over mottatt og budsjettert tilskudd	s. 208
II	Samtaleguide: Sentraladministrasjonen - tilskudd	s. 211
III	Samtaleguide: Overføringene kommunalavdelingene	s. 214
IV	Samtaleguide: Overføringene statsetatene	s. 217
V	Samtaleguide: Overføringene staten/departementet	s. 220
VI	Samtaleguide: Sentraladministrasjonen - lån	s. 225
VII	Samtaleguide: Private banker - lån kommunen	s. 227
VIII	Samtaleguide: Revisjon tilknyttet lån	s. 230
IX	Spørsmålsguide: De "interesserte" banker	s. 231
X	Spørsmålsguide: Utenlands bankene	s. 234
XI	Brev til utenlands bankene	s. 236

	REFERANSER	s. 237
--	-------------------	--------

FORORD

Tiden er inne for å rapportere. Det skal gjøres opp regnskap. Hva er "resultatet" av at jeg i løpet av de siste 4-5 år har fått anledning til å trekke på en mengde ressurser? Forhåpentligvis gir denne avhandlingen noe av svaret på dette spørsmålet. Imidlertid er det ofte slik ved regnskapsrapportering at ikke alt kommer fram i rapporten. Forhåpentligvis er det slik også i denne sammenhengen. Mitt håp er i alle fall at jeg skal ha maktet å benytte meg av alle disse ressursene på en slik måte at det også i framtida vil komme "resultater" av denne satsingen.

En av disse ressursene som jeg har fått trekke på, er forskergruppen i "Bergensprosjektet". Dette prosjektet er et samarbeidsprosjekt mellom Bergen kommune og Norges Handelshøyskole for å utvikle, implementere og analysere en ny årsrapport for kommunen. Denne avhandlingen inngår som en del av dette prosjektet, og følgelig har jeg vært så heldig å få være en del av denne forskergruppen. De andre i gruppen - Sverre Høgheim, Norvald Monsen, Rignor Olsen og Olov Olson - har hver for seg, og sammen som gruppe, gitt store bidrag til dette avhandlingsarbeidet. Takk skal hver av dere ha for det engasjement som dere har vist. Dette engasjementet avspeiler både den gode vennen og den dyktige forskeren. Olov Olson har også vært min hovedveileder. Hans mange kreative og konstruktive råd og hans aktive engasjement i denne forskningen, har bidratt til å gjøre det svært spennende og lærerikt å arbeide med denne avhandlingen.

Sten Jönsson og Arne Kinserdal har sammen med Olov Olson utgjort veiledningskomitéen. De mange gode råd og de innsiktsfulle faglige vurderingene som framkom i veiledningsmøtene, har vært til svært stor hjelp. De har virkelig veiledet meg framover i denne prosessen. En stor takk vil jeg derfor rette til Sten, Arne og Olov.

Også mange andre kolleger og forskere har bidratt med mange nyttige faglige råd og vurderinger. Takk til David Cooper, University of Manchester, for de mange uventete men svært innsiktsfulle spørsmålene. Takk til Barbara Czarniawska-Joerges for at hun hjalp meg til å forstå at slett ikke alt kan knyttes til intensjoner. Takk til Tommy Andersson som leste og kommenterte avhandlingsutkastet. Takk også til andre kolleger her i Bodø, både til de som har hatt overbærenhet med meg når jeg arbeidet som hardest med avhandlingen, og til de som har lest og kommentert biter av avhandlingsmanuskriptet.

Den forståelse, som jeg gjennom dette arbeidet har fått, av hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom Bergen kommune og dens finansielle institusjoner, er i stor utstrekning et resultat av at personer i disse organisasjonene tok seg tid til å

samtale med meg. Uten disse ville denne avhandlingen ikke ha eksistert. En stor takk skal hver enkelt av dere ha.

Norges allmennvitenskaplige forskningsråd, Forskningsfondet ved Nordlandsforskning og Siviløkonomutdanningen i Bodø har bidratt til å finansiere avhandlingsarbeidet. Som følge av denne finansieringen har det vært mulig for meg å delta i faglige sammenhenger hvor jeg har fått verdifulle råd og synspunkter. Blant disse sammenhengene vil jeg nevne at jeg i 1987 fikk delta i European Accounting Associations kollokvium for doktorgradsstudenter. Takk derfor også til dere som har hjulpet meg med finansene.

Denne avhandlingen vil vel neppe litterært bli klassifisert som en "love story". Likevel ligger det i prosessen som har brakt fram denne avhandlingen, betydelige element av kjærlighet og oppofrelse. Takk skal du ha Irene for at du har holdt ut med meg når avhandlingsarbeidet tok all tid og nærmest en hver tanke. Takk for all oppmuntring, og takk for alt det andre. Når jeg tilegner avhandlingen til deg, er det ikke for å "dyng" på deg enda mer avhandling, men for å tilkjenne at den på mange måter også er din avhandling. Takk også til Sandra som kom som en stor inspirasjon midt i avhandlingsperioden. Takk til familie og venner som har støttet på så mange måter.

Avslutningsvis vil jeg understreke at alle disse som på hver sine måter har beriket meg, på ingen måte må belastes for de svakheter som studien måtte ha. La det heller være slik at det som måtte være rosverdig skal alle disse ha sin rette del av.

Bodø, mai 1989

Frode Mellempvik

KAPITTEL 1

PROBLEM OG FORMÅL

Utarbeidelse av regnskap er en aktivitet som finnes i nærmest enhver organisasjon. Hvor ofte regnskap utarbeides, hvordan regnskapsdokumentene er utformet, antallet rapporter som inngår i regnskapet og hele det øvrige innhold i regnskapet kan imidlertid variere så vel mellom ulike organisasjonstyper som mellom ulike nasjoner og kulturer (kfr. f.eks. Horovitz, 1980; Nobes/Parker, 1981; Berry, 1982 og Watts/Zimmerman, 1979). Til tross for disse ulikhetene utgjør selve utarbeidelsen av regnskap et massivt fellestrekk ved organisasjoner. Det finnes neppe noen annen organisatorisk aktivitet som er så utbredt og så felles for ulike organisasjoner som utarbeidelse av regnskap. Så vel planlegging, ressursinntak, ressursbehandling, ressursforvaltning som sluttproduktene som organisasjonene leverer til avtakerne, kan være svært forskjellig om en sammenligner ulike organisasjonstyper (kfr. f.eks. Danielsson, 1977). De aller fleste organisasjoner utarbeider imidlertid oversikter som viser f.eks. hva ressursinntak og ressursbehandling har kostet, og hvor mye organisasjonen har mottatt i finansielle ressurser fra omgivelsene. Ettersom utarbeidelse av regnskap er en aktivitet som går igjen i nærmest enhver organisasjon, er det både naturlig og, slik jeg betrakter det, svært interessant å spørre, hvorfor? Hvorfor utarbeider nærmest enhver organisasjon hvert år minst ett regnskap? Hva er hensikten med regnskapet? For hvem er regnskapet ment? Hvem avgjør hva regnskapet skal inneholde? Hvorfor etterspørres regnskap? Tilfredsstiller de tilbudte regnskap etterspørselen?

Disse og lignende spørsmål angår det fundamentale spørsmål om hva regnskap er, dvs. hva er regnskapets funksjoner? Ettersom slike spørsmål angår selve regnskapets eksistens, har det innen regnskapsfaget blitt ansett som svært vesentlig å kunne gi i alle fall antydninger av svar (kfr. f.eks. AAA, 1977a og Belkaoui, 1981). Den måten som spørsmålene tradisjonelt har vært angrepet på, har vært ved å utvikle og fastsette målsettinger for regnskapet. Så vel forskere innen regnskapsområdet, hele forskningsmiljøer, statsetater, regnskapsfaglige organisasjoner som en del andre interesseorganisasjoner har engasjert seg sterkt i arbeidet med å definere hva regnskap bør være og videre utvikle målsettinger for regnskapet (kfr. f.eks. May, 1943; AICPA, 1953; Chambers, 1955; Moonitz, 1961; AAA, 1966; AICPA, 1974; ASSC, 1975; AAA, 1977b; IASC, 1977; FASB, 1978; FASB, 1980; Johnsen, 1980; NCGA, 1982; Chan, 1985).

I dette kapitlet, hvor jeg stegvis vil utvikle hva denne studiens forskningsproblem er, vil jeg begynne med å klargjøre hva som oppfattes som regnskapets funksjoner i følge den normative regnskapsteori. Ettersom jeg i denne studien går inn på regnskapet i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner, vil jeg i redegjørelsen vedrørende den normative

regnskapsteori også eksplisitt gå inn på hva teorien angir når det gjelder de finansielle institusjonenes behov for regnskapsinformasjon fra en slik organisasjon som kommunen.

I løpet av det siste 10-året er det gjennomført studier som dels eksplisitt dels implisitt har stilt seg spørrende til om regnskap fungerer slik som den normative teori foreskriver. Som en del av utviklingen av denne studiens problem vil jeg også presentere resultater fra og tolkninger av slike tidligere studier.

Denne studien inngår som en del i et større prosjekt, dvs. "Bergensprosjektet". I dette prosjektet er en vesentlig del av interessen nettopp knyttet til å utvikle kunnskap om hvordan regnskap fungerer i en organisasjon. I utviklingen av problemet vil jeg følgelig både presentere dette prosjektet og vise hvor denne studien kommer inn i prosjektet.

Ettersom det er regnskapets funksjoner som settes i fokus i denne studien, er det i tilknytning til utviklingen av studiens problem også nødvendig å gå nærmere inn på kommunens regnskap. I forlengelsen av presentasjonen av "Bergensprosjektet", redegjør jeg derfor for innholdet i kommunens regnskap.

Slik regnskapets funksjoner framtrer i den normative teori, er de kontekstuavhengige. Gjennom de tidligere studier framkommer det imidlertid at konteksten og regnskapets funksjoner er nært koplet. I utviklingen av denne studiens problem har jeg derfor også lagt vekt på å beskrive konteksten som kommunens regnskap inngår i ved samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. Problemutviklingen avsluttes med spesifisering av formålet med denne studien.

Selv om jeg i dette kapitlet utvikler forskningsproblemet stegvis ved å ta for meg normativ teori, tidligere studier og konteksten hver for seg, må det understrekes at det ikke nødvendigvis er tette skott mellom disse utgangspunktene for studien. Eksempelvis inngår det i avsnittet "normative regnskapsteori" også tidligere studier. Disse studiene har vært opptatt av å verifisere og utdype teorien (kfr. f.eks. Anthony, 1978:21ff). De studier som jeg refererer til i avsnittet "tidligere studier om regnskapets funksjoner" har vært mer opptatt av å stille seg spørrende til hvordan sammenhengen er mellom regnskapsteori og regnskap i praksis (kfr. f.eks. Hopwood, 1978:93), og hvordan regnskap fungerer i en eller annen organisatorisk sammenheng (kfr. f.eks. Hopwood, 1983:287).

1.1 **NORMATIV REGNSKAPSTEORI**

Teori tilknyttet regnskap kan ikke defineres på en entydig måte. Selv om interessen i denne studien er knyttet til hvordan regnskap brukes i samspill mellom organisasjoner, og teoribegrepet følgelig må relateres til finansregnskapsteori, blir ikke problemene med å definere hva teori er særlig mindre.

Hendriksen/Budge (1974) påpekte at de formål en tillegger finansregnskapsteori, er så omfattende at det er naturlig å betrakte finansregnskapsteori som bestående av mange teorier. Regnskapsteoriens manglende generalitet ble så tidlig som i 1961 påpekt av Littleton (kfr. Jönsson, 1985). Watts/Zimmerman (1979) hevder til og med at generelt akseptert teori heller ikke vil la seg utforme i framtida. I og med at teorien ikke er generell, er det selvsagt vanskelig å benytte den som en:

"... kraftkälla när det gäller att avgöra kontroverser eftersom teorin öppet måste välja en utgångspunkt för sitt resonemang och alltså inte samtidigt kan beakta motstridiga intressen." (Jönsson, 1985:26)

I stedet for å henvise til teori som et universelt bedømningskriterium for hva som er rett og hva som er rangt, kan en referere til at det innen regnskapsfaget foreligger normer. Disse normene kan være forskjellige både mellom organisasjoner og nasjoner. Normene kan med gitte utgangspunkt benyttes omtrent på samme måte som en jurisdiksjon, dvs. som en domsmyndighet for å avklare hva som er tillatt og hva som er regelbrudd (kfr. Jönsson, 1985). Måten som jeg her vil bruke regnskapsnormene på, er følgelig for å klargjøre hva disse sier om hvordan regnskapsinformasjon bør fungere i samspillet mellom regnskapsrapporterende enhet (kommunen) og regnskapsmottakerne (de finansielle institusjonene). Før jeg går inn på hva disse normene eksplisitt uttrykker når det gjelder regnskapets funksjoner i dette samspillet, vil jeg imidlertid påpeke at den normative regnskapsteori generelt forutsetter at regnskapets funksjoner kan knyttes til to forhold.

1.1.1 Regnskapets tenkte funksjoner

Disse to forholdene framkommer gjennom målsettingene som er utviklet for finansregnskapsrapportering. Fra den akademiske debatten om disse målsettingene, kan det trekkes fram to målsettinger som framstår som basismålsettinger (kfr. f.eks. Ronen, 1979 og Yamaji, 1981). Disse to er kontrollmålsettingen og beslutningsmålsettingen. Kontrollmålsettingen innebærer at regnskapet skal rapportere ressursforvaltningen. I litteraturen knyttes denne målsettingene til begrepene "accountability", "control" og "stewardship" (kfr. f.eks. Rosenfield, 1974 og Gjesdal, 1978). Selv om disse begrepene kan gis ulik fortolkning, uttrykker de alle at en av hovedintensjonene med regnskap er at det skal fungere som et kontrollinstrument. Beslutningsmålsettingen fokuserer på at regnskapsdata skal tjene som grunnlag for beslutningstaking (kfr. f.eks. AICPA, 1973 og AAA, 1977a). I litteraturen har beslutningsmålsettingen gjerne blitt drøftet i tilknytning til beslutningsmodeller (kfr. f.eks. Sterling, 1972 og Staubus, 1976) og beslutningstakerne (kfr. f.eks. Falk/Ophir, 1973 og Dyckman et al., 1975). Uavhengig av om interessen har vært knyttet til beslutningsmodeller eller beslutningstakerne, har den bakenforliggende idé vært at regnskapsdata bør kunne benyttes som grunnlag for beslutningstaking.

Årsaken til at jeg refererer til disse to målsettingene som basismålsettinger har med to forhold å gjøre. For det første er de forankret i framveksten av regnskap som eget fagområde. Dernest synes de å utgjøre fundamentet for de mange bidrag som er presentert for utvikling av normativ finansregnskapsteori.

Basismålsettingene er forankret i regnskapets historie

Framveksten av regnskap som eget fagområde kan knyttes til utviklingen av det dobbelte bokholderi på 1300/1400 tallet. Dette bokholderi vokste fram som en følge av at den stadig økende handelen medførte at de italienske kjøpmenn ønsket et registreringssystem for å kunne kontrollere virksomheten til fullmektigene (kfr. Birnberg, 1980 og Jönsson, 1985). Regnskapet skulle følgelig tjene som instrument for kjøpmennenes vokting over fullmektigene. Det må her innskytes at idéen om at den som utfører oppdrag skal stå til regnskap overfor oppdragsgiveren, går langt tilbake i historien. Bird (1973, kfr. også Gjesdal, 1982) påpeker at denne problemstillingen ble behandlet alt i Hammurabis lov fra Babylon, dvs. ca. 2000 år før Kristus.

Beslutningsmålsettingen kommer om enn implisitt til uttrykk første gang ved innføringen av en regnskapsmessig årsrapportering. Ved "Ordonnance de Commerce" ble det i Frankrike i 1673 lovforordnet at enkelte foretak annethvert år skulle presentere et årsoppgjør som bl.a. inneholdt en balanseoppstilling som endte opp med en formuesspesifikasjon (kfr. Jönsson, 1985). Bakgrunnen for loven var at Frankrikes økonomiske situasjon siden ca. år 1650 hadde vært svært vanskelig. Mange bedrifter hadde gått konkurs, og loven hadde til hensikt å forsøke å redusere en del av den usikkerheten som rådde.

"In the French "Ordonnance de Commerce" of 1673 ... inventories were required every two years as evidence to owners and creditors of the financial stability of each business." (Forrester, 1977:34).

Tanken synes følgelig å være at den økte innsikten i foretakene, skulle medføre at både eieren og kreditorene skulle få større tiltro til foretakene. I og med at denne tiltroen og tilliten kan forventes å påvirke beslutningene vedrørende investeringer i foretaket, framgår det implisitt av "Ordonnance de Commerce" at regnskapsrapporteringen er ment å tjene som beslutningsgrunnlag både for eierene og kreditorene.

Bidragene til utvikling av normativ regnskapsteori bygger på basismålsettingene

I American Accounting Associations teoriutredning fra 1977 (AAA, 1977a) inndeles de mange bidrag til utvikling av finansregnskapsteori i de tre hovedklassene; "Classical Approaches", "Decision-Usefulness Approach" og "Information Economics". Nærmest ethvert av disse bidrag synes å bygge på at hovedhensiktene med regnskap er at det skal muliggjøre kontroll og/eller tjene som grunnlag for beslutningstaking.

Innenfor klassen "Information Economics" er det kommet en gruppe teoribidrag, "Agencyteorien", som er så ny at den ikke er omtalt i AAAs rapport fra 1977. Også i denne gruppen teoribidrag er regnskapets funksjoner knyttet til basismålsettingene. "Agencyteorien" bygger på den samme forutsetning som de andre bidragene til bygging av normativ regnskapsteori, om at partene som inngår i samspillet kan defineres som prinsipaler og agenter (kfr. Ijiri, 1975:ix-xiii). Prinsipalen har delegert beslutningsmyndighet til agenten, og det er følgelig et definert kontraktsfelleskap mellom prinsipalen og agenten. "Agencyteorien" forutsetter videre at både prinsipalen og agenten handler rasjonelt på den måten at de ønsker å maksimere sin egen forventete nytte av kontraktsfelleskapet. Problemet blir da at både prinsipalen og agenten vil kunne forsøke å få til tilpasninger hvor de selv maksimerer sin egen nytte uten at de tar hensyn til den annen part. Teorien tilstreber derfor en løsning som er karakterisert ved et Paretooptimum, dvs. tilpasningen skal bli slik at ingen kan få det bedre uten at andre samtidig får det verre (Gjesdal, 1982).

I et slikt kontraktsfelleskap er informasjon av sentral betydning. For å sikre sine interesser vil prinsipalen måtte etablere et informasjonssystem, f.eks. regnskap, som sikrer at agenten foretar optimale beslutninger ut fra prinsipalens synspunkter (kfr. f.eks. Baiman, 1982; Watts/Zimmerman, 1986). Oppbyggingen og bruken av dette informasjonssystemet vil medføre kostnader, "agencykostnader" (kfr. Jensen/Meckling, 1976) i form av kontrollkostnader ("monitoring expenditures"), kontraktskostnader ("bonding expenditures") og fortjenestetap ("residual loss"). Disse kostnadene kan være av så vel pekuniær som ikke-pekuniær karakter. Mens kontrollkostnadene refererer til de kostnader som prinsipalen påtar seg for å overvåke agenten, henspiller kontraktskostnadene på at agenten i enkelte situasjoner kan pådra seg kostnader for å garantere at kontrakten vil bli overholdt. Fortjenestetapet refererer til at selv om det er pådratt kontroll- og kontraktskostnader i kontraktsfelleskapet, kan prinsipalen få et fortjenestetap som følge av at agenten ikke tilpasser seg slik at prinsipalens velferd maksimeres. Prinsipalens mål er å utforme informasjonssystemet, det vil i denne sammenheng si regnskapet, slik at "agencykostnadene" blir lavest mulig, og slik at informasjonssystemet kan tjene som et instrument for prinsipalens overvåking av agenten (kfr. Anthony, 1983:224). Watts/Zimmerman (1986:197) konkluderer da også som følger om hvordan regnskap betraktes i "agencyteorien":

"The hypothesis that accounting fulfills a role in contracts and monitoring of contracts is not new to the accounting literature, at least with the respect to the manager/shareholder relationship. The hypothesis that accounting reports are demanded to monitor that relationship is called the stewardship concept."

Konklusjonen blir følgelig at alle bidrag til utvikling av normativ regnskapsteori bygger på basismålsettingene og på at regnskapsrapporteringen finner sted i klart definerte prinsipal og agent

forhold. Når jeg senere refererer til prinsipal og agent relasjoner, tenker jeg følgelig ikke eksplisitt på "agencyteori" men på hele den normative regnskapsteori.

Basismålsettingene er regnskapets tenkte funksjoner

Innen den normative regnskapslitteraturen har det vært drøftet hvorvidt basismålsettingene utgjør en eller to målsettinger. Jeg skal her ikke gå inn i den debatten men bare oppsummere kjernen i argumentasjonen:

"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, 1977a:13)

Uavhengig av om basismålsettingene betraktes som to målsettinger eller som en, fastslåes det gjennom disse målsettingene hva det overordnede formål med regnskapsrapportering bør være, dvs. hvilke idéer som regnskapsrapportering bygger på. I det følgende vil jeg derfor benytte betegnelsene regnskapets basismålsettinger og regnskapets tenkte funksjoner som synonymer.

1.1.2 Regnskapsnormene i privat og offentlig sektor

Normene for hva regnskap skal inneholde er i stor utstrekning utarbeidet med utgangspunkt i den private sektor. I denne studien fokuserer jeg på hvordan regnskap fra en kommune fungerer i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Det kan følgelig reises spørsmål om de påbud og anbefalinger som normene gir, egner seg som element i problemutviklingen tilknyttet denne studien. Denne problemstillingen, om normene fra den private sektor bør adopteres av den offentlige sektor, har da også vært gjenstand for drøftinger. Det har vært drøftet hvorvidt brukergruppene av regnskap fra organisasjoner i den offentlige sektor er andre enn de en finner i den private sektor, og hvorvidt brukerne av regnskap fra enheter i den offentlige sektor har spesielle behov som ikke kan ivaretas av de regnskapsoppstillinger som brukes i den private sektor (kfr. f.eks. Anthony, 1978; Herzlinger/Sherman, 1980; Anthony, 1980; Berry/Harwood, 1984; Likierman/Creasey, 1985; Anthony, 1985, Chan, 1985). Innleggene fra de ulike bidragsytere har generelt endt opp med enten en anbefaling om særskilte regnskapsmodeller for "nonprofit organizations" eller en anbefaling om at disse organisasjonene hadde mye å hente ved å tilpasse seg de kunnskaper som lå nedfelte i regnskaps-

modellene som benyttes i den private sektor:

"Nonbusiness organizations differ from business organizations in that their objective is something other than earning profit. Both, however, must maintain their capital through operations if they are to continue as sound organizations. An operating statement, prepared according to a common set of standards, reports how well any organization has maintained its capital through operations." (Anthony, 1980:93)

"The weaknesses of nonprofit accounting would be more fruitfully addressed by resolving problems in nomenclature and quality of accounting information than by converting fund accounting to the simpler (but increasingly complex) for-profit standards." (Herzlinger/Sherman, 1980:104)

Selv om det er uenigheter i synspunktene når det gjelder hvorvidt det skal anvendes egne regnskapsmodeller for den offentlige sektor, er det stor enighet når det gjelder målsettingene (de tenkte funksjonene) for regnskapsrapporteringen. I alle de nevnte bidrag framkommer det at målsettingene for regnskapsrapporteringen i den offentlige sektor er de samme som de nevnte basismålsettingene, dvs. regnskapsinformasjon skal kunne benyttes til beslutningstaking og/eller kontroll.

Ettersom jeg ovenfor har referert til den offentlige sektor og ikke eksklusivt til kommuner, er det naturlig å spørre om basismålsettingene gjelder for kommuneregnskap. Den offentlige sektor eller "nonprofit organizations", "governmental units", "nonbusiness organizations" o.l. omfatter mange organisasjonstyper som f.eks. statlige etater, offentlig eide sykehus og universiteter, andre organisasjoner som ikke har overskuddsgenerering som målsetting og kommuner. Det jeg her har nevnt gjelder generelt for alle disse organisasjoner, og dermed selvsagt også for kommuner.

De tenkte funksjoner i regnskapsnormene for offentlig sektor

Ideen om at regnskapet skal kunne benyttes til kontroll bygger i den offentlige sektor på samme måte som i den private sektor på at det finnes et prinsipal og agent forhold. I den offentlige sektor har det vært velgerne eller borgerne som det har vært fokusert på som den fremste prinsipalen. De ansatte og de valgte tillitsmenn i den offentlige enheten har blitt betraktet som agenten. Denne idéen framkommer bl.a. i noen av de første regelverk som angir borgernes rettigheter:

"Citizens have the right to call all Public Officials to Account for their Management of Affairs."

(Artikkel nr. 15 i Declaration of the Rights of man and the Citizen, Paris 1789, gjengitt i Likierman/Creasey, 1985:33)

Også i de målsettingsutredninger som etter hvert har kommet, og som har referert til offentlig sektor, har kontrollmålsettingen vært sentral (kfr. f.eks. AICPA, 1973; AAA, 1977b, Anthony, 1978; FASB, 1980; NCGA, 1982).

"An objective of financial statements for governmental and not-for-profit organizations is to provide information useful for evaluating the effectiveness of the management of resources in achieving the organization's goals." (AICPA, 1973:51)

Trolig som en følge av at målsettingsutredningene på 70-tallet (kfr. f.eks. AICPA, 1973 og ASSC, 1975) var opptatt av at regnskapet skulle kunne tjene som grunnlag ved beslutnings-taking, kom også denne målsetting etter hvert i fokus i den offentlige sektor. F.eks. ble det fra komitéen som American Accounting Association (1977b) oppnevnte for å vurdere regnskapsføringen i den offentlige sektor, påpekt at en viktig målsetting for regnskapet var:

"... to provide information on which constituents can base a decision to retain or replace incumbents." (AAA, 1977b:43)

Denne målsettingen innebar at borgerne med utgangspunkt i regnskapsdata skulle avgjøre om de ville gjenvelge tillitsmenn som f.eks. kommunestyremedlemmer. Implisitt i denne målsettingen ligger at regnskapene skal rapportere hvordan de tillitsvalgte har forvaltet ressursene, og ut fra denne rapporteringen skal borgerne kunne fatte beslutninger om gjenvalg eller avsettelse. Kontroll- og beslutningsmålsettingen faller dermed sammen. Selv om det hersker stor tvil om borgerne som gruppe i det hele tatt bruker f.eks. kommuneregnskap, og om de eventuelt bruker det på denne måten (kfr. f.eks. Brorström, 1982 og Likierman/Creasey, 1985), må det bemerkes at denne kombinerte målsettingen er inntatt i flere målsettingsutredninger og standarder (kfr. f.eks. Anthony, 1978; FASB, 1980; NCGA, 1982). I NCGA (1982) framgår det at den overordnede målsettingen for et regnskap for en "governmental unit" er:

"To provide 1) financial information useful for making economic, political and social decisions, and demonstrating accountability and stewardship; and 2) information useful for evaluating managerial and organizational performance." (NCGA, 1982:2)

Denne målsettingen er imidlertid ikke bare relatert til velgerne som prinsipaler. Regnskapet er ment å skulle tjene som grunnlag for beslutningstaking og kontroll for en rekke forskjellige regnskapsbrukere. I NCGAs målsettingsanbefaling inngår det ingen grundig drøfting av hvilke typer regnskapsinformasjon som vil være av spesiell interesse for de ulike brukergruppene, og om alle grupper vil være interesserte i regnskapsinformasjon både til beslutnings- og kontrollformål. Dette drøftes imidlertid av flere av de andre bidragsyterne (kfr. f.eks. Henke, 1977; Anthony, 1978; Drebin et al., 1984). Nedenfor vil jeg redegjøre for hvilke typer informasjon som disse og andre bidragsytere mener vil være av interesse for banker og statlige myndigheter. Årsaken til at jeg fokuserer på bankene og staten, er at disse leverer betydelige finansielle ressurser til kommunene (se også avsnitt 1.3.4).

Regnskapets tenkte funksjoner for bankene

Bankenes behov for regnskapsdata understrekes i alle utredninger og bidrag som har tatt for seg målsettinger for regnskap fra organisasjoner i den offentlige sektor. Uten unntak understreker de alle at informasjonsbehovene som bankene har, er omtrent de samme uavhengig av hvilken organisasjonstype det er bankene har forretninger med (kfr. f.eks. Henke, 1977:175; FASB, 1980:§30; Drebin et al., 1984:16).

"Creditors are commercial banks, vendors, and others who have extended credit, or who are considering the extension of credit, to the organization. They have approximately the same need for financial information in nonbusiness organizations as in business enterprises; that is, they look to the financial position of the organization, its operating performance, and its likely sources and uses of funds as indications of the probability that the loan will be repaid." (Anthony, 1978:42)

Bankenes informasjonsbehov er altså relatert til beslutningstaking. Tanken er at banken med utgangspunkt i regnskapsdata skal kunne predikere kommunens cash flows med hensyn på beløp, tidsfordeling og sikkerhet. Bankene framstilles som prinsipaler i relasjon til kommunen på den måten at bankene ut fra disse prediksjonene skal kunne beslutte om det er fornuftig å vedlikeholde, eventuelt inngå, bankforretninger med kommunen (kfr. f.eks. AICPA, 1973; ASSC, 1975, FASB, 1980). I denne beslutningen inngår å sammenligne fortjenestepotensialet fra forretninger med kommunen i relasjon til alternative plasseringer, og å gjøre vurderinger av den økonomiske styringen i kommunen, dvs. bl.a. å vurdere kommunens finansielle struktur, likviditetssituasjon og soliditet (kfr. f.eks. Dahl, 1980 og 1984; Knutsen, 1980 og Straw, 1986).

De typer regnskapsinformasjon, dvs. hvilke regnskapsrapporter og regnskapsdokumenter, som antas å være nødvendige for å gjøre slike vurderinger, benevnes noe ulikt hos de ulike bidragsyterne (kfr. f.eks. Anthony, 1978; FASB, 1980 og NCGA, 1982). Imidlertid kan en fra disse anbefalingene trekke den konklusjon at dersom bankene gjennom regnskapet skal få informasjon som skal kunne benyttes til beslutningstaking, så må regnskapet inneholde en balanseoppstilling, en eller annen form for resultatregnskapsoppstilling, en eller annen form for finansieringsanalyse samt at det gis informasjon om kommunens framtidsvurderinger. Hvilke av oppstillingene som er viktigst, og hvilken informasjon i de ulike oppstillingene som tillegges mest vekt ved bankens vurderinger, gir imidlertid regnskapsnormene ikke noe svar på (kfr. også f.eks. Libby, 1979; Bertholdt, 1979, Schultz, 1979; Casey, 1980; Biggs, 1984).

Regnskapets tenkte funksjoner for staten

Disse regnskapsnormene spesifiserer i svært liten utstrekning hva de tenkte funksjonene er for regnskapsrapporteringen til staten. Årsaken til dette er nok at staten er en regnskapsbruker som det har vært fokusert lite på i tilknytning til regnskaps-

rapporteringen i den private sektor. Statens interesse for regnskap fra denne sektoren er først og fremst i forbindelse med skatteberegninger (kfr. Leikvang, 1980) og til statistiske formål (kfr. Halvorsen, 1980). Statens bruk av regnskapsinformasjon har følgelig også vært av svært mekanisk karakter (kfr. Kinserdal et al., 1980).

I tilknytning til kommuner får imidlertid staten en annen oppgave enn som skatteberegner og innsamler av data til statistiske formål. Staten er en viktig leverandør av finansielle ressurser til kommunene, og staten har også delegert oppgaver til kommunene (kfr. f.eks. Kjellberg, 1980; Drebin et al., 1984). Følgelig blir også staten særskilt omtalt i de regnskapsnormene som er utviklet for kommunene. Både Anthony (1978:43ff) og Drebin et al. (1984:15ff) understreker at staten har behov for regnskapsinformasjon for å vurdere både om den skal gi tilskudd for kommende perioder, og om de tilskudd som alt er innvilget, er blitt brukt på en effektiv måte (kfr. også FASB, 1980). Staten framstår følgelig som prinsippal i relasjon til kommunen.

Behovene for generell regnskapsinformasjon vil være til stede uavhengig av om tilskuddene er gitt til spesielle formål eller om det er generelle tilskudd som kommunen kan anvende etter eget forgodtbefinnende. Anthony (1978) og Drebin et al. (1984) hevder imidlertid at når det dreier seg om tilskudd til spesielle formål, vil staten i tillegg til generell regnskapsinformasjon trolig ha behov for spesielle regnskapsrapporter som gjelder tilskuddsformålene. Den type regnskapsoppstillinger som staten trenger, er de samme som bankene, dvs. balanseoppstilling, en eller annen form for resultatregnskap, en eller annen form for finansieringsanalyse og at det gis informasjon om kommunens framtidsvurderinger. Det gis imidlertid ingen detaljerte oppskrifter for hva de ulike regnskapsrapporter skal inneholde.

Som framstillingen ovenfor har vist er altså de tenkte funksjonene som regnskapsrapporteringen skal spille, de samme i den offentlige som i den private sektor. I forholdet mellom kommunen og bankene framstår beslutningsmålsettingen som den viktigste. I samspillet mellom kommunen og staten tenkes regnskapet å være viktig både i beslutnings- og i kontroll-sammenheng. Fra regnskapsnormene framkommer det imidlertid at det er samme type regnskapsoppstillinger som betraktes som vesentlige både av staten og av bankene.

1.2 TIDLIGERE STUDIER OM REGNSKAPETS FUNKSJONER

Ettersom basismålsettingene utgjør de tenkte funksjoner, er det interessant å spørre om handlingene er som tanken, dvs. om målsettingene er overensstemmende med funksjonene som regnskapet tjener i organisasjonene. Brukes regnskap til kontroll og beslutningstaking? Finnes det andre bruksområder for regnskap? Inngår kontroll og beslutningstaking bare som en del av flere bruksområder? Er det mulig at regnskap ikke brukes til

kontroll eller beslutningstaking i det hele tatt? Generelt er det slik at tanken rommer flere muligheter enn det som handlingene kan innlemme. Kan det muligens være tvert imot når det gjelder regnskapets tenkte funksjoner, dvs. at de ikke inkluderer alle de funksjoner som regnskapet tjener når det er i bruk?

Det er tidligere gjennomført få studier hvor interessen spesielt har vært knyttet til hvilke funksjoner en organisasjons regnskap tjener i forbindelse med tilføring av finansielle ressurser. Imidlertid er det flere, om ikke mange, forskere som har vært opptatt av hvilke funksjoner, eller det de benevner roller, regnskap har eller får i forskjellige andre sammenhenger. Ettersom disse studiene virker til å problematisere regnskapets tenkte funksjoner, framstår de som en viktig del av problemutviklingen for denne studien. Gjennom disse studiene framkommer det at regnskap også har andre funksjoner enn de som framtrer gjennom basismålsettingene. Disse studiene er som nevnt ikke spesifikt opptatt av regnskapsrapporteringen mellom en organisasjon og dens finansielle institusjoner. I redegjørelsen nedenfor benevner jeg følgelig disse studiene som generelle studier. Redegjørelsen bygger på en litteraturgjennomgang som er utarbeidet av Norvald Monsen, Olov Olson og undertegnede (Mellemvik et al., 1988).

De begrepene som regnskapets funksjoner knyttes til, omtales kun unntaksvis eksplisitt i redegjørelsen vedrørende de generelle studiene. I forlengelsen av redegjørelsen går jeg derfor inn på de enkelte begrep. Hensikten med begrepsforklaringene er å tilkjennegi hva som menes med disse begrepene når jeg senere i studien refererer til dem. Etter denne begrepsavklaringen vil jeg gå inn på de få studier som eksplisitt uttrykker noe om hvordan regnskapsinformasjon brukes i kommunikasjonen med finansielle institusjoner. Disse benevnes spesifikke studier.

1.2.1 Generelle studier

De empiriske studiene som jeg nedenfor refererer til, er ikke begrenset til bare å omfatte hvordan finansregnskapsinformasjon benyttes. I de fleste studiene benyttes begrepet "accounting". Dette begrepet kan defineres svært vidt og kan inkludere både intern og eksternt regnskapsrapportering samt budsjettering (kfr. f.eks. AICPA, 1953; AICPA, 1973; Kaplan, 1982). Selv om min interesse først og fremst er tilknyttet den eksterne regnskapsrapporteringen, er det vanskelig som følge av den vide definisjon av "accounting", å avgrense framstillingen til bare å omfatte de eksterne regnskap. Iblant inngår også vurderinger tilknyttet både budsjett og regnskap i en og samme studie. Det ville følgelig ikke bare være lite hensiktsmessig men også svært vanskelig å trekke ut av studiene bare det som angår regnskapsrapporteringen.

Fra de studiene som jeg refererer til, framgår det at det er langt fra opplagt at regnskap har de samme funksjoner for enhver aktør eller organisasjon. Det synes heller å være slik at for-

skjellige aktører og organisasjoner gir sine mer eller mindre private funksjoner til regnskap. I presentasjonen nedenfor er de funksjonene som gis til regnskap drøftet i relasjon til fem perspektiver; delegering av ansvar og evaluering, legitimering, myter, makt og konflikt. Årsaken til at presentasjonen er gjort i forhold til disse perspektivene, er at hvert perspektiv forteller noe om hvordan regnskap fungerer i følge de refererte studiene. Imidlertid er det ikke slik at disse perspektivene er gjensidig utelukkende. Det er heller snarere tvert imot slik at disse perspektivene innbyrdes påvirker hverandre. Ansvarsdelegeringen kan f.eks. påvirke maktforholdene i organisasjonen, mytene i organisasjonen kan f.eks. legitimere organisasjonen, konfliktene kan f.eks. påvirke læringen og mytedannelsene i organisasjonen og vice versa. Denne innbyrdes påvirkningen vil også framgå av teksten nedenfor ved at flere av de refererte studiene er relatert til flere av perspektivene.

Delegering av ansvar og evaluering

Hayes (1983) hevder at regnskap, ved at det spesifiserer hvilke forhold som skal regnskapsrapporteres, angir et kart over eller et bilde av organisasjonen. Transaksjonsrapporteringen definerer sammenhengene mellom organisasjonen og dens omgivelser. Regnskap virker derfor til å skille organisasjonen fra omgivelsene, og gjennom regnskapet dannes det oppfatninger om hva organisasjonen består av og hva den er ansvarlig for.

Ettersom regnskap fungerer som en kartbeskrivelse av organisasjonen, virker det også til å definere og avgrense relasjonene både mellom de ulike organisasjonsdelene og mellom de ulike aktørene i organisasjonen. De interne avgrensninger som regnskap representerer, kan følgelig også betraktes ut fra et delegeringssynspunkt (Olson, 1983). Regnskapet reflekterer de ulike deler og aktiviteter i organisasjonen, og det angir dermed også hvilke deler og hvilke aktører som har ansvar for de aktiviteter som er gjennomført. Ettersom regnskapet reflekterer ansvarsdelegeringen, gjør regnskapet det mulig å evaluere handlingene som er gjennomført av de ulike deler og aktører (Simon et al., 1954; Hopwood, 1973; Collins, 1982).

Simon et al. (1954) hevder at regnskap bidrar til å tiltrekke lederens oppmerksomhet, dvs. regnskap fungerer som "attention directing". Når regnskap fungerer på denne måten, er det først og fremst ved å gjøre ledelsen klar over at noe spesielt er i ferd med å skje, f.eks. at det er oppstått store avvik i forhold til en eller annen plan. Den læring som regnskap på denne måten kan gi, framkommer nærmest som en alarm. Simon et al. (1954) hevdet at så snart alarmen var oppfattet, ville den videre læring skje ved at det ble innhentet informasjon fra andre kilder enn regnskap.

Preston (1986) påviste at ledere holder seg informert ved å lagre personlige opptegnelser og notater. De informerer andre gjennom personlig kontakt. Preston understreker at regnskaps-systemer ofte er oppbygd etter urealistiske hierarkiske organisa-

sjonsmodeller, noe som lett fører til at regnskapet gir en heller dårlig innsikt i årsak/virkningsrelasjonene. Jönsson/Grönlund (1986) bekrefter Prestons observasjoner. Jönsson/Grönlund studerte implementeringen av lokale informasjonssystemer i en større organisasjon. Disse informasjonssystemene var utviklet lokalt i organisasjonen, og følgelig fokuserte informasjonssystemene på informasjon som de lokale aktørene mente var av interesse. Fordi disse systemene var orienterte mot konkrete problemer, og fordi det var meningen at systemene skulle endres så snart nye problemer oppstod, syntes informasjonen å virke til læring i tilknytning til de konkrete problemene. Læringen medførte at det ble gjort endringer i standardprosedyrene.

Hedberg/Jönsson (1978) framhever til og med at informasjonssystemene i en organisasjon ofte virker mer til å undertrykke relevante signaler enn til å gi læring i form av f.eks. tidlige advarsler om endringer i organisasjonens omgivelser. De hevder videre at dersom en organisasjon skal bli i stand til å lære på en god måte, dvs. å forstå relevante signaler, fra regnskapsinformasjonen, er det i mange tilfeller nødvendig at standardprosedyrene tilknyttet innsamling og anvendelse av informasjonen, avvikes. I stedet for å benytte standardprosedyrer som er ment å absorbere usikkerhet (Cyert/March, 1963), må organisasjonen, for å kunne lære, la den aktuelle usikkerheten komme eksplisitt fram. Häckner (1985) viste imidlertid at aktørene brukte ulike typer informasjon avhengig av organisasjonens strategiske situasjonen. Han skilte mellom defensive og offensive strategiske situasjoner, og han hevdet at regnskapsinformasjon mest ble anvendt i defensive situasjoner, dvs. når organisasjonen hadde gjort det dårlig og det følgelig måtte gjøres forsøk på å redusere tapene.

Tiessen/Waterhouse (1983) framhever at dersom regnskap skal kunne anvendes til kontrollformål, er det viktig at regnskapet bidrar til å redusere informasjonens asymmetri. Imidlertid viser det seg at selv om regnskapet gir inntrykk av informasjonssymmetri, kan enkelte aktører ha muligheten til å påvirke informasjonen for derved å oppnå fordelaktig evaluering (Tiessen/Waterhouse, 1983). Som påpekt av Birnberg et al. (1983), finnes det utallige muligheter når det gjelder å påvirke regnskapsinformasjon. Anthony (1985) viser f.eks. at en kommuneadministrasjon anvendte regnskapsrapporter for å tåkelegge kommunens finansielle situasjon. For administrasjonen var det viktig å regnskapsrapportere kun et lite overskudd. Dersom overskuddet ble for stort, kunne det bli vanskelig for kommunen å argumentere for bidrag fra staten. Dersom det ble rapportert et stort underskudd, kunne enkelte trekke i tvil økonomistyringen i kommunen. Også Brorström (1982) viser at enkelte av aktørene i de kommuner han studerte, var interesserte i å maskere og tåkelegge regnskapsinformasjon. Årsakene til at aktører ønsker å tåkelegge regnskapsinformasjon kan være at de ønsker å unngå kritikk eller negative vurderinger av egne eller organisasjonens prestasjoner (Brorström, 1982; Larsen, 1984; Burchell et al., 1985). Simon et al. (1954) viste også at når regnskap tjener det de benevner "the scorecard function", vil de aktører som skal kontrolleres motiveres til å

handle slik at regnskapsrapportene gir fordelaktige bilder av aktørene. Dette vil aktørene gjøre selv om handlingene er uheldige sett ut fra enten et langsiktig eller et organisasjonsperspektiv. Wildavsky (1975) viser med utgangspunkt i budsjetteringen i det han benevner som en fattig og sikker amerikansk bykommune (Oakland) at tåkelegging av informasjon også kan skje som følge av at enkeltaktører ønsker å skape slakk i organisasjonen. Rådmannen ("the city manager") i Oakland forsøkte å maskere for politikerne ett av kommunens fond. Hensikten var å ha midler for en kommende, alltid usikker framtid.

Selv om organisasjonen samler inn regnskapsinformasjon ganske rutinemessig, trenger ikke selve evalueringen å være rutinepreget. Simon et al. (1954) hevdet at når regnskapet tjente det de omtalte som "the problem solving function", ble regnskap brukt til ad hoc analyser. Det ble da gjerne utarbeidet spesielle rapporter vedrørende det problem som skulle analyseres, og evalueringen med utgangspunkt i regnskap ble dermed ikke noen kontinuerlig aktivitet.

Gjennom introduksjon av en ny årsrapport i Bergen kommune, framkom det at regnskapsinformasjon kan lette både individuell og organisatorisk læring (Høgheim et al., 1986). De årsregnskapene som kommunen hadde før den nye årsrapporten ble introdusert, bygde på en komplisert regnskapsteknologi, og selve regnskapene var svært detaljerte og omfattende. Følgelig var det nærmest umulig for en som ikke var ekspert på denne teknologien, å anvende regnskapene. Ettersom politikerne ikke er regnskapseksperter, var de usikre på meningen med de ulike regnskapsdata. Olsen (1987) påpeker at politikerne unngikk regnskapsrapportene for på den måten å unngå usikkerhet. Ettersom den nye årsrapporten inkluderte bare ca. 40 sider med informasjon som det var relativt enkelt å forstå, brukte politikerne årsrapporten for å lære om hva som hadde hendt i kommunen i løpet av året. På organisasjonsnivået fungerte rapporten som et organisatorisk minne (Høgheim et al., 1986).

Fra Östmans (1977) studie framgikk det at regelen var at ledelsen ikke benyttet regnskapsinformasjon ved evaluering av medarbeiderne. Hopwood (1973) fant imidlertid at ledere, avhengig av evalueringsstil, benyttet regnskapsinformasjon ved evalueringen. Hopwood påviste tre evalueringsstiler; "budget-constrained", "profit-conscious" og "non-accounting". De ledere som var "budget-constrained", baserte evalueringen hovedsaklig på regnskapsinformasjon, mens "non-accounting" ledere bare unntaksvis benyttet regnskapsinformasjon. De lederne som var "profit-conscious" brukte informasjon med en viss grad av forsiktighet. Informasjonen ble benyttet for å få et inntrykk av f.eks. en avdelings effektivitet i relasjon til organisasjonens langsiktige målsettinger.

Dersom ledelsen sjelden eller aldri benytter regnskapsinformasjon ("non-accounting" eller "profit-conscious"), vil evalueringen være forbundet med få incentiver til manipulering med regn-

skapsinformasjon. Dersom evalueringen hovedsaklig bygger på regnskapsinformasjon ("budget-constrained"), vil effekten kunne være en ekstensiv manipulering av regnskapsinformasjonen. March (1984) understreker at evaluering basert på regnskapsinformasjon, i stedet for evaluering som bygger på gjennomføring av aktiviteter, stimulerer både regnskapsmanipulering ("management of account") og manipulering av omtale og rykte ("management of reputation").

Legitimering

Enhver organisasjon må på en eller annen måte legitimere sin eksistens overfor omgivelsene. Brunsson (1986) framholder at det er tre mulige produkter som en organisasjon kan levere til sine omgivelser; prat, beslutninger og handlinger. Gjennom ett eller flere av disse produktene kan organisasjonen få fram sin eksistensberettigelse. I Brunssons terminologi muliggjør regnskap prat om handlinger som er gjennomførte. Budsjettene muliggjør derimot prat om beslutninger som skal gjøres eller som alt er fattet.

Zeff (1978) og Watts/Zimmerman (1979) diskuterer utviklingen av regnskapsprinsipper. Deres hovedsynspunkt er at regnskapsprinsipper er utviklet ut fra hvordan ulike aktører ønsker sine organisasjoner finansielt beskrevet overfor omgivelsene. De politiske prosesser hvor regnskapsprinsippene utvikles, kan i følge Watts/Zimmerman (1979) analyseres ut fra en markedsbetraktning. De aktører som er interessert i de "economic consequences" (Zeff, 1978) av organisasjoners virksomheter, får i markedet tilbud om ulike teorier. Disse teoriene vil tjene som begrunnelser og unnskyldninger ("excuses") for å presentere regnskapsrapportene på den ene eller andre måten. Dette innebærer at valg av regnskapsprinsipp dreier seg om å legitimere organisasjonen.

Høgheim et al. (1986) viser at politikerne i Bergen kommune legitimerer kommunen ved å referere til den nye årsrapporten. Den konteksten som politikerne skal forholde seg til, dvs. bl.a. velgeren, har fra tid til annen uttrykt at kommunen ikke er i stand til å sette de vedtak som den gjør, ut i livet. Gjennom den nye årsrapporten får politikerne en mulighet til å legitimere seg overfor velgerne ved å tilbakevise denne påstanden gjennom å prate om at det er blitt gjennomført handlinger i kommunen. Ettersom regnskapet reflekterer de handlinger som organisasjonen har gjennomført, kan organisasjonen altså legitimere seg ved å referere til regnskapet.

I Olsons (1983) studie framkom det at programbudsjettering i en kommune ikke ble anvendt for å kontrollere aktivitetene i kommunen. Budsjettprosessen gir imidlertid inntrykk av at politikerne har slik kontroll. Ved at politikerne benyttet programterminologien i beslutningsprosessen ble de planlagte aktiviteter legitimert.

Regnskap gjør det også mulig å prate om organisasjonens

rasjonalitet (Burchell et al., 1980; Berry, 1982; Meyer, 1983; Tiessen/Waterhouse, 1983; Olson, 1983; Melander, 1984; Larsen, 1984). Ved at regnskap kan bidra til å skape myter om organisatorisk rasjonalitet, kan det fylle den viktige funksjonen å legitimere organisasjonen (Burchell et al., 1980; Boland/Pondy, 1983; Meyer, 1983; Hayes, 1983; Tiessen/Waterhouse, 1983). Nedenfor vises det mer detaljert hvordan sammenhengen kan være mellom regnskap og organisatoriske myter.

Myter

En myte, eller en ideologi, er en idé eller et sett av idéer eller oppfatninger om hva som er viktige spørsmål for en organisasjon (Brunsson, 1985; Jönsson/Lundin, 1976; Jönsson, 1982). Dette begrepet benyttes av Jönsson/Lundin i forbindelse med at de drøfter den organisatoriske utviklingen i en kommune. Gjennom mytebegrepet får de fram at de idéene som finnes eller som framkommer gjennom utviklingsprosessen, ikke nødvendigvis er resultater av rasjonelle situasjonsanalyser. En myte er heller ikke en prediksjon. Den kan være svært viljeorientert, og fordi den bygger mer på overbevisning enn på kunnskap har den et potensiale når det gjelder å skape enighet og entusiasme blant aktørene i organisasjonen.

Regnskap eksisterer i en verden som er preget av usikkerhet både med hensyn på hva som har skjedd (March/Olsen, 1976) og hva framtida vil bringe. I denne virkeligheten anvendes regnskap i sosiale prosesser (Melander, 1984). Regnskapet hjelper aktørene til å forstå det som har skjedd, og til å bygge visjoner om framtida (Burchell et al., 1980; Boland/Pondy, 1983; Hayes, 1983; Larsen, 1984; Burchell et al., 1985). Regnskap er dessuten nyttig både for å kommunisere rolleforventninger og for å gi uttrykk for organisatorisk klima (Collins, 1982). Dette innebærer at regnskap bidrar til å danne oppfatninger, forventninger og til å skape og vedlikeholde myter i organisasjonen.

Regnskap hjelper også aktørene til retrospektiv rasjonalisering (Burchell et al., 1980; Hayes, 1983). Ved å rasjonalisere tidligere handlinger virker regnskapet også til å rettferdiggjøre at lignende handlinger kan gjennomføres i framtida (Hayes, 1983). Dermed virker regnskapet til å rettferdiggjøre at ledere heller kan handle enn analysere. Mintzberg (1973) hevder at ledere foretrekker å gjør intuitive beslutninger med bakgrunn i korte drøftinger i stedet for å beslutte med utgangspunkt i grundige rapportanalyser. Ved at regnskapet rettferdiggjør tidligere handlinger, skaper det en myte om at organisasjonen gjør rasjonelle beslutninger. En slik myte kan være viktig i en verden hvor begrepet rasjonalitet har en positiv klang.

Jönsson/Lundin (1976) skiller mellom tre myter i sin studie. Kommunen hadde i utgangspunktet begrenset med finansielle ressurser, og det kom derfor krav om at økonomistyringen måtte forbedres. Dette førte til en endring i kommunens regnskapsystem. Endringen i regnskapssystemet bidrog til at kommunens finansielle stilling ble forbedret. Dette ledet så til en økning i

husbyggingen i kommunen. Denne økningen førte så i neste omgang til at den finansielle stillingen ble dårligere, og det resulterte i at det ble uttrykt behov for bedre økonomistyring i kommunen. Med andre ord, regnskapet skapte en myte om at kommunen var i stand til å bygge flere hus. Denne myten resulterte i neste omgang i et behov for et forbedret regnskaps-system. Dermed framgår det at regnskap og organisatoriske myter kan påvirke hverandre gjensidig, og at regnskap påvirkes av og påvirker den organisatoriske konteksten hvor det fungerer.

Bergevärn/Olson (1987) påviser at det er tre myter som gjennom de siste 100 år har påvirket utviklingen av svenske kommune-regnskap. Den første myten innebar at det skulle være ensartet regnskapsføring og regnskapsrapportering i alle landets kommuner. Den andre myten, som benevnes likhet og rettferdighet, innebar at det skulle være rettferdighet mellom innbyggerne, og at innbyggerne skulle betalte like mye for de tjenester som de mottok. Den tredje myten, som benevnes likhet og foretaksorientering, innebar at det skulle være ensartet regnskapshåndtering i alle kommuner, og at kommunene skulle adoptere foretakenes regnskapsmodeller og regnskapsprosedyrer. Studien viser med andre ord at myter påvirker regnskap.

Makt

Definisjon av makt er både et kontroversielt og problematisk spørsmål. Makt er knyttet til relasjoner mellom aktører og/eller organisasjoner, og makt er følgelig kontekstspesifikk (Pfeffer, 1981). I og med at regnskap fungerer i aktør- og organisasjonsrelasjoner, kan regnskap relateres til makt på forskjellige måter. Ettersom regnskap kan brukes til evaluering både av aktører i organisasjonen og av resultatene av organisatoriske aktiviteter (Markus/Pfeffer, 1983; Samuelson, 1986), vil regnskap kunne påvirke maktstrukturen i organisasjonen. Det er følgelig av stor betydning hvilket regnskapssystem organisasjonen har. Den gruppe eller den aktør som har mest makt i organisasjonen vil kunne påvirke valg og introduksjon av nye regnskapssystemer (Markus/Pfeffer, 1983). F.eks. vil aktører som har makt kunne sette seg imot at et nytt regnskapssystem som kan virke til å redusere deres makt, blir implementert. Aktørene i en organisasjon kan også være interesserte i å påvirke informasjonen fra de eksisterende regnskapssystemer (Birnberg et al., 1983). Ved å påvirke informasjonen til egen fordel, vil de kunne øke sin makt. Høgheim (1985) viser f.eks. at i forbindelse med arbeidet med den nye årsrapporten i Bergen kommune, var det en av økonomiavdelingens ansatte som ønsket å ha full kontroll over så vel rapportens innhold som prosessen som skulle lede fram til rapporten. Alle kontakter mellom prosjektgruppen og kommunen måtte gå gjennom denne aktøren. Han brukte altså sin makt i organisasjonen til å påvirke både praten i prosessen som skulle lede fram til rapporten, og innholdet i selve rapporten.

Markus/Pfeffer (1983) hevder at makt er relatert til muligheten til å influere på betydelige organisatoriske resultat gjennom å

påvirke beslutningstakingen og de organisatoriske handlingene. Markus/Pfeffer streker imidlertid under at makt ikke trenger å være direkte knyttet til regnskap, men kan også sees i sammenheng med muligheten til å påvirke holdninger og oppfatninger både om legitimitet og om rasjonaliteten bak beslutningene og handlingene. Dette betyr at regnskap både kan påvirke maktforholdene direkte og indirekte. Direkte kan det skje ved at regnskapsinformasjon kan benyttes som grunnlag for beslutningstaking og som grunnlag for å få fram hva de organisatoriske handlingene er. Indirekte kan det skje ved at regnskapsinformasjon kan benyttes til å legitimere beslutningene og handlingene.

Konflikt

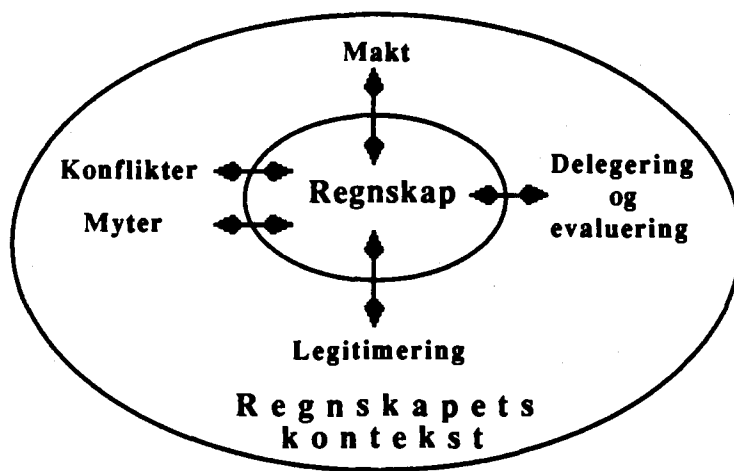
Pfeffer/Salancik (1978) drøfter bl.a. konflikter og gjensidig avhengighet mellom aktører i et sosialt system. De påpeker at konflikter relaterer seg til uenighet blant aktørene om målsettingene i det sosiale systemet. En nødvendig forutsetning for konflikt er at aktørene er gjensidig avhengige av hverandre. Om de ikke er avhengige av hverandre finnes det ikke noe grunnlag for konflikt. Det må også innskytes at gjensidig avhengighet ikke trenger å medføre konflikter. Om aktørene har samme preferanser, vil avhengigheten ikke innebære konflikter.

Ettersom politiske organisasjoner oppnår legitimitet nettopp ved å representere ulike verdier, interesser og oppfatninger i omgivelsene (Brunsson, 1985), kommer konflikter mellom aktørene særlig godt fram i denne type organisasjoner. Olson (1983) viser at de programmer som ble benyttet i programbudsjetteringen i en svensk kommune, virket til å opprettholde konflikter. Han påpeker derfor at en viktig egenskap ved regnskapssystemet i den studerte kommunen, var å opprettholde konflikter. Også flere andre studier (Burchell et al., 1980; Melander, 1984; Burchell et al., 1985) viser at regnskapet bidrar til å skape og vedlikeholde konflikter. Regnskapet kan imidlertid også virke til å løse konflikter, f.eks. konflikter vedrørende hvem som er ansvarlig for visse kostnader (Tiessen/Waterhouse, 1983; Burchell et al., 1985). Hvordan regnskapet virker inn på konfliktforholdene er det, i likhet med hvordan regnskap virker inn på de andre nevnte dimensjonene, umulig å si noe generelt om. Det som kan sies er at regnskap påvirker og påvirkes av konfliktforholdene i en organisasjon (Tiessen/Waterhouse, 1983; Markus/Pfeffer, 1983; Boland/Pondy, 1983; Meyer, 1983; Birnberg et al., 1983).

Oppsummering

Selv om de studiene som er referert, ikke eksplisitt har gått inn på hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner, virker de til å sette spørsmålstegn ved om regnskap fungerer slik som omtalt i tilknytning til den normative teori. Som framstillingen ovenfor har vist, kan regnskapet i alle fall ha mange andre funksjoner enn de som framstår som de tenkte funksjonene. Regnskap virker inn på og påvirkes av ansvarsdelegeringen og evalueringen. Regnskap

virker også inn på og influeres av organisasjonens legitimering, mytene og makt- og konfliktforholdene så vel i organisasjonen som i dens omgivelser. Disse gjensidige avhengighetsforhold mellom regnskapets funksjoner og regnskapets kontekst, er i figur 1.1 symbolisert med de tvespissede pilene. I figur 1.1 er betegnelsene på de perspektivene som jeg her har behandlet, benyttet som sekkebegnelser på de funksjoner som framkom i de refererte studiene.



Figur 1.1 Regnskapet og de funksjoner som er gitt til det
(Kilde: Mellempvik et al., 1988)

1.2.2 Begrepene

De begrepene som regnskapets funksjoner ble relaterte til i drøftingen foran, er ikke selvforklarende. Ettersom jeg i drøftingen kun unntaksvis og stikkordsmessig gikk inn på hva som menes med disse begrepene, vil jeg her gå nærmere inn på hvert av begrepene. Det må her innskytes at ansvarsdelegering og evaluering kan knyttes til idéen om at regnskap skal tjene som grunnlag for beslutning og kontroll. Ettersom kontroll er et særlig vanskelig begrep (kfr. f.eks. Emmanuel/Otley, 1985), vil jeg nedenfor gå ytterligere inn på dette begrepet..

Alle de begrepene som jeg går inn på her, er vanskelig å definere. Det finnes følgelig ingen samstemmige oppfatninger av hva som skal forstås med begrepene kontroll, legitimering, myter, makt og konflikt. I tilknytning til drøftingen i dette avsnittet har jeg heller ikke som intensjon å forsøke å komme fram til entydige begrepsdefinisjoner. Hensikten med begrepsdrøftingen er derimot å tilkjennegi hvordan jeg forstår disse begrepene.

Kontroll

Jeg går inn på to hovedperspektiver ved kontroll. De som er interesserte i en omtale av de mange detaljerte perspektivene som kan legges til grunn for forståelse av kontrollbegrepet, henvises til Rathe (1960, kfr. også Emmanuel/Otley, 1985).

Det første hovedperspektivet er nært knyttet til det som i avsnittet "normativ regnskapsteori" ble omtalt som kontrollmålsettingen. Kontroll etter dette perspektivet innebærer at en av partene er dominerende på den måten at den har makt til å påvirke den annen part. Den ene part framtrer følgelig som prinsipal og den andre som agent. Prinsipalen kan så kontrollere agenten i den forstand at prinsipalen kan vurdere om det er forskjeller mellom situasjonen slik "den er" og slik "den bør være" (kfr. Emmanuel/Otley, 1985).

Dette perspektivet er i utgangspunktet knyttet til aktørnivået. Det er imidlertid ingen vanskeligheter forbundet med å benytte perspektivet også på organisasjonsnivå, dvs. prinsipalen og agenten utgjør organisasjoner. Når jeg senere refererer til dette perspektivet, vil jeg omtale det som det klassiske kontrollperspektiv.

I det andre kontrollperspektivet knyttes interessen i utgangspunktet til organisasjonsnivået. Wilson/Chua (1988) som bygger på Otley/Berry (1980) definerer organisatorisk kontroll som:

"The process of ensuring that the organization is pursuing courses of action that will enable it to achieve its purposes." (Wilson/Chua, 1988:13)

Proessen for å påvirke at organisasjonen arbeider i retning av målene, kan være influert av så vel interne aktører som av andre organisasjoner. Andre organisasjoner kan være drivkraften i kontrollen når organisasjonens mål virker inn på andre organisasjoner. Både Otley/Berry (1980) og Wilson/Chua (1988) påpeker at en organisasjons mål kan variere fra det særdeles enkle og oversiktlige til det fullstendig uoversiktlige. Jo mer komplisert så vel forholdene er i organisasjonen som sammenbindingene er mellom det som skjer i organisasjonen og dens mål, jo vanskeligere er det å kontrollere at organisasjonen arbeider for å oppnå målene. Særdeles vanskelig er det om det er eksterne aktører eller organisasjoner som skal gjennomføre denne kontrollen. Preston (1988) viste at i slike kompliserte situasjoner kan disiplinering erstatte kontroll. Med disiplinering menes her at det kontrollsystem som den eksterne part har bygd opp for å kontrollere organisasjonen, virker til at det skjer en selvdisiplinering i organisasjonen. Det viktige med kontrollsystemet er følgelig ikke å bidra til at det gjøres løpende vurderinger av om situasjonen "er" slik den "burde være". Det viktige er derimot at organisasjonen arbeider i retning av det målet som er av betydning for den eksterne interessent.

Selvdisiplinering er gjerne et resultat av at kontrollsystemet er institusjonalisert i samspillet mellom den kontrollerende og den organisasjonen som skal kontrolleres. Med institusjonalisering mener jeg;

"... the social process by which individuals come to accept a shared definition of social reality - a conception whose validity is seen as

independent of the actor's own views or actions but is taken for granted as defining the "way things are" and/or the "way things are to be done".
(Scott,1987:496)

Selv om Scott refererer til aktørnivået, kan samme forståelse av institusjonalisering overføres til organisasjonssamspill (kfr. f.eks. Østerberg, 1980:80ff og Hamilton, 1983:102ff). Institusjonaliseringen innebærer stabilitet i samspillet. Dette betyr at den som skal kontrollere står overfor en stabil situasjon der det ikke er nødvendig med kontroll i form av vurdering. Den løpende kontrollen erstattes med selvdisiplinering i relasjon til det kontrollsystemet som er institusjonalisert.

Legitimering

En organisasjons legitimitet er ikke et sluttprodukt på den måten at organisasjonen legitimerer seg en gang for alle. Legitimering må derimot betraktes som en prosess hvor organisasjonen rettferdiggjør sin eksistens (kfr. f.eks. Berger/Luckman, 1966; Pfeffer/Salancik, 1978; Richardson, 1987). Legitimering skjer vanligvis i forhold til organisasjonens omgivelser på den måten at organisasjonen viser at den fungerer i overensstemmelse med normene i omgivelsene (kfr. f.eks. Dowling/Pfeffer, 1975; Meyer/Scott, 1983; Rombach, 1986). Det kan imidlertid også være nødvendig for en organisasjon å legitimere seg overfor interne interessenter, dvs. å rettferdiggjøre for ulike interne aktører og grupper at organisasjonen har livets rett (kfr. Bensman, 1979).

Dowling/Pfeffer (1975) påpeker at det er tre måter som en organisasjon kan legitimere seg på i relasjon til normene i omgivelsene. For det første kan den tilpasse produktene den produserer, målene den har for virksomheten eller metodene og prosedyrene som anvendes for å få fram produktene. Om det er produktene, målene og/eller metodene som tilpasses avhenger av kravene i omgivelsene. Et eksempel på at metodene innebærer legitimeringsmuligheter framkommer hos Habermas (1975). Han påpeker at i byråkratiske organisasjoner, f.eks. staten, vil beslutningenes gyldighet avhenge av korrekt prosedyre-anvendelse. Underforstått at det i enkelte tilfeller kan være nødvendig å endre prosedyrene for å legitimere organisasjonen. Richardson/Dowling (1986) omtaler denne legitimeringsmåten som "prosedural legitimering".

En annen legitimeringsmulighet er gjennom kommunikasjonen å påvirke hva som er legitimt. Gjennom kommunikasjonen kan en organisasjon f.eks. forsøke å rettferdiggjøre forhold som tidligere ble betraktet som illegitime. En tredje mulighet som organisasjonen har, er via kommunikasjonen å framstå slik at den identifiseres med symboler, verdier eller institusjoner som er vel legitimerede. Richardson/Dowling (1986) omtaler denne type legitimering som "symbolsk legitimering". De hevder imidlertid at de ulike måter å legitimere seg på ikke kan betraktes som atskilte, men må sees på i en sammenheng. En organisasjon kan så vel på ulike tidspunkt som i relasjon til ulike andre organisa-

sjoner benytte seg av ulike legitimeringsmetoder. Det må også innskytes at så vel den "prosedurale" som den "symbolske" legitimeringen, kan være av symbolsk art. Så vel prosedyrene som organisasjonen anvender som verdiene og institusjonene som organisasjonen identifiseres med, kan symbolisere at organisasjonen er legitim.

Brunsson (1984, kfr. også 1986) har en annen innfallsvinkel til hvordan organisasjoner legitimerer seg. Han påpeker at det finnes to hovedmuligheter for en organisasjon til å legitimere seg, dvs. gjennom handling og representasjon (se også avsnitt 1.5.2). Han understreker også at den legitimeringsmuligheten som kan benyttes er avhengig av organisasjonstypen. Rene handlingsorganisasjoner legitimerer seg først og fremst gjennom de handlinger som utføres, mens rene representerende organisasjoner legitimerer seg gjennom at organisasjonene avspeiler omgivelsene. Ettersom de fleste organisasjonene har islett både av å være handlende og representerende, har de fleste organisasjoner tre mulige "veier" som de benytte for å legitimere seg på, dvs. gjennom prat, beslutning og handling. Rombach (1986) som har videreutviklet denne innfallsporten til å forstå organisasjoners legitimitet, konkluderer bl.a. med at disse tre "veiene" er mer eller mindre gjensidig avhengige.

Myter

I daglig tale benyttes ofte mytebegrepet som en beskrivelse av noe som er oppdiktet og usant. I samfunnsvitenskapene har en hatt en annen innfallsvinkel til å forstå hva myter er. Cohen (1969) beskriver myten som:

"... a narrative of a sacred quality, which in a symbolic way explains the origins or transformations." (Gjengitt i Czarniawska-Joerges, 1988a:31)

Alvesson/Berg (1988) ser på myten som en delt kollektiv trosforestilling om hvordan verden ser ut, dvs. et mentalt, kognitivt verdensbilde som definerer grensene for organisasjonens handlinger. Bergevärn/Olson (1987) refererer til myten som en idé eller idésamling. Idéene om hvordan verden ser ut kan benyttes for å skape engasjement i stedet for usikkerhet og enighet i stedet for uenighet. Enigheten og engasjementet kan så gi seg utslag i en oppfatning om at dersom en følger myten så vil alt gå bra.

Pettigrew (1979) og Meyer (1983) påpeker at mytene virker til å legitimere de verdiene som inngår i det politiske systemet som organisasjonen er en del av. Pettigrew påpeker videre at mytene innebærer en koplning mellom fortiden og nåtiden. De løpende handlinger kan legitimeres ved å henvise til idéene som har sin rot i fortiden. Mytene virker også inn på framtida ved at de indikerer hvilke handlinger som må gjennomføres (Meyer/Scott, 1983:14).

Mytene i en organisasjon er imidlertid ikke konstante over tid, men endres (kfr. Hedberg/Jönsson, 1978; Hedberg, 1981;

Bergevärn/Olson, 1987). Siden en myte bare kan beskrive visse deler av virkeligheten, vil det før eller senere skje hendelser som trekker i tvil den virkelighetsoppfatningen som den regjerende myten bygger på. Slike hendelser gir opphav til utvikling av nye myter, som i sin tid igjen vil erstattes med nye myter.

Makt

Daudi (1987) hevder at maktbegrepet er svært vanskelig fordi makt i seg selv ikke eksisterer. Han hevder at makt kun er en betegnelse som gis til situasjoner som oppfattes som svært komplekse. March (1966) har påpekt noe av det samme. Han konkluderte med at maktbegrepet var problematisk. Denne konklusjonen bygde på at begrepet hadde så mange dimensjoner at det var vanskelig å bruke meningsfullt i tilknytning til de modellene som ble benyttet for å beskrive atferd i og omkring organisasjoner. Selv om maktbegrepet er vanskelig, finnes det flere tilnærminger for å forsøke å forstå hva makt dreier seg om. Weber (1922-82) knytter makt til begrepet herredømme. Med herredømme mener han;

"... følgende kjennsgjerning: At når den eller de "herskende" kunngjør sin vilje ("befaler"), vil de påvirke og påvirker de faktisk handlesettet til andre (den eller de som det "herskes" over) på den måte at disse, i en sosialt relevant grad, handler som om de hadde gjort innholdet av befalingen for dens egen skyld, til maksime for sitt handlesett ("lydighet")."

(Weber, 1922-82:79)

Herredømme knyttes så til makt på den måten at herredømme kan være legitimt, og det innebærer da legitim makt. Det kan imidlertid også være slik at makten framstår som mer rå, f.eks. i form av å påtvinge ens egen vilje på andres atferd (kfr. også Østerberg, 1980:92; Petersson, 1987:7ff). I slike tilfeller betraktes makten som illegitimt herredømme.

Dette utgangspunktet, dvs. makt i form av enten å påtvinge eller mer legitimt å påvirke, har frambrakt en todeling av maktbegrepet, dvs. at makt kan ha med muligheter, kapasitet og herredømme over maktressurser å gjøre, eller makt kan knyttes til anvendelse eller utøvelse av makt (kfr. Korpi, 1987:92; Dahlström, 1987:59; Hernes, 1980:15-17). Ut fra denne todelingen kan en organisasjons makt i forhold til en annen organisasjon framtre på følgende to måter: Den ene organisasjonen kan få makt ved at den har muligheter til å påvirke beslutninger og/eller atferd i en annen organisasjon (kfr. Pfeffer/Salancik, 1978:230). Den andre muligheten er at den ene organisasjonens makt framkommer ved at den påtvinger den andre organisasjonen ett eller annet.

Makt og legitimering kan også betraktes som deler av en og samme prosess. Max Weber forsøkte å sammenbinde teorier om makt med teorier om legitimering (kfr. f.eks. Vidich/Glassman, 1979). Hans utgangspunkt var at all makt har behov for å bli rettfærdiggjort (se også Østerberg, 1980:92). I følge Weber (1922-82:5ff) finnes det prinsipielt tre former for legitimering av makt. Den første benevnes "den evige fortids autoritet", dvs. at

tradisjonene er helliggjorte. De som etter tradisjonen utøver autoritet, er følgelig legitime. Den andre formen refererer til "den ualminnelige personlige nådegaves autoritet". Dette innebærer at den som har karisma har legitim autoritet. Den tredje legitimeringsformen bygger på rasjonell-legal autoritet. Denne formen innebærer en forestilling om de foreskrevne ordningers legalitet. Anvisninger, påbud og forbud etter ordninger som antas å bygge på rasjonelt oppstilte regler, er legitime.

Fra Cooper (1986:3ff) framkommer det at ved studier av makt finnes det også andre innfallsporner enn enten å se på forholdet mellom makt og legitimering eller å studere hvorvidt makt framtrer gjennom muligheter til å påvirke eller gjennom det å påtvinge. En studiemulighet er å spørre hvem, hvilke organisasjoner eller hvilke aktører, har makt i et samhandlingsforhold. En annen mulighet er å studere under hvilke betingelser makt utøves, f.eks. under hvilke vilkår framtrer påvirkningsmakt og når framtrer makt som påtvinging. I nær tilknytning til dette studieperspektivet påpeker Cooper at en annen mulig innfallsvinkel er å gå inn på maktens årsaks- og virkningsrelasjoner. Hva påvirker maktrelasjonene, og hvordan maktrelasjonene virker inn på andre relasjoner mellom organisasjoner som samhandler.

Når det gjelder forhold som påvirker maktrelasjoner, påpeker f.eks. Morgan (1986:164ff) flere viktige forhold som kan ansees som kilder til makt. Hans kildeliste synes å være inspirert så vel av Emersons (1962) analyse av avhengighetsforhold som av Thompsons (1967) vurdering av makt i forhold til avhengighet. Blant de kildene til makt som Morgan opplister, synes de fem nedenfornevnte å være mest relevant i et interorganisatorisk perspektiv. Kildene til en organisasjons makt i forhold til en annen organisasjon er knyttet til den førstnevnte organisasjonens;

- * formelle autoritet. Formell autoritet legitimerer makt (kfr. Weber, 1922- 82).
- * kontroll over knappe ressurser. Den førstnevnte organisasjonen står i en maktposisjon, mens den andre organisasjonen står i et avhengighetsforhold. Dermed kan avhengighet betraktes som motsatsen til makt (kfr. Thompson, 1967).
- * bruk av regler og bestemmelser. Emerson (1962) påpekte med utgangspunkt i individnivået at en aktørs makt i relasjon til en annen aktør reduseres om den førstnevnte har liten innvirkning på prosedyremessige sider ved behandlingen av saker som er viktige for den andre aktøren (kfr. også Østerberg, 1980). Situasjonen antas å være den samme for organisasjoner som er i samhandling.
- * kontroll av kunnskap og informasjon. Om en organisasjon kan kontrollere den informasjon som strømmer til eller fra en annen organisasjon, vil den førstnevnte stå i en maktposisjon.
- * kontroll av grenser. En organisasjon som kan forutsette hva en annen organisasjon kan eller skal gjøre eller ikke gjøre, står i en maktposisjon.

Konflikt

Konflikt innebærer en spenningstilstand hvor interesser kolliderer (kfr. f.eks. Morgan, 1986). Spenningstilstanden kan innebære tvist om et gode, f.eks. penger, varer, status og/eller makt (kfr. f.eks. Agersnap/Blegvad, 1977). Spenningen kan også oppstå som følge av avvik fra normer (kfr. f.eks. Østerberg, 1980). I slike tilfeller vil konflikter dreie seg om annerkjennelse av avviket.

Konflikter betraktes ofte som negative og dysfunksjonelle. Konflikter kan imidlertid både være positive og helt nødvendige. Brunsson (1984:10ff) påpeker at konflikt og ideologi er "output" fra organisasjoner, og at disse "output" er nødvendige for organisasjonens eksistens. For at konfliktene ikke skal bli fatale og virke ødeleggende, må imidlertid:

"... the confrontation ... be between friends. A certain amount of trust and observance of ethical rules is necessary." (Jönsson, 1982a:301)

Jönssons påvisning er knyttet til konflikter i en organisasjon. Det samme skulle imidlertid også kunne forventes i forholdet mellom organisasjoner som er avhengige av hverandres eksistens. Lipset (1984) påpeker at nettopp på samsfunnsnivået, dvs. også mellom organisasjoner, virker moderat konflikt til å legitimere demokratiet.

1.2.3 Spesifikke studier

Det er svært få tidligere studier som har fokusert på hvordan regnskapet fungerer i samspillet mellom en kommune og dens finansielle institusjoner. Meg bekjent er det ingen tidligere studier som har gått inn på hvordan regnskapsinformasjon benyttes i kommunikasjonen mellom kommuner og staten. Det finnes derimot noen få studier hvor interessen har vært knyttet til hvordan regnskapsinformasjon brukes i forholdet kommune og bank. Selv om disse studiene ikke stiller seg spørrende til om regnskapet fungerer slik som de tenkte funksjonene tilsier, gir de indikasjoner på hvordan kommunene og bankene vurderer viktigheten av regnskapsinformasjon (Robbins, 1984; Ingram/Copeland 1986; kfr. også Copeland/Ingram, 1983). Det må her innskytes at disse studiene er gjort i en annen kontekst enn den som omgir samspillet mellom norske kommuner og finansielle institusjoner. Mens amerikanske kommuner kan gå konkurs, er norske kommuner etter kommuneloven § 56 (kfr. også Hammer, 1984) gitt vern mot konkurs. De indikasjoner som disse studiene kan gi, er derfor ikke uten videre overførbare til norske forhold. I tillegg til disse studiene refererer jeg nedenfor til et par studier som ikke fokuserer eksplisitt på kommuner, men mer generelt på kredittinstitusjoners bruk av regnskapsinformasjon (Day, 1986; Bouwman et al., 1987).

Ingram/Copeland (1986) viser gjennom en omfattende undersøkelse som inkluderer regnskapsinformasjon fra mer enn 600

amerikanske bykommuner at forskjellige typer regnskapsinformasjon kan være av interesse for kreditorer når de skal vurdere kredittgivning til kommuner. I undersøkelsen har de ikke med virkelige kreditorer å gjøre. I analysen benytter de følgende modeller som surrogat for kreditorene. Ettersom disse modellene forutsetter rasjonelle beslutningstakere, er det ikke overraskende at de typer regnskapsinformasjon som studien viser vil være interessant for kreditorene, nettopp er slik informasjon som regnskapsnormene tilsier. Studien viser tydelig at disse modellkreditorene vil legge betydelig vekt på at regnskapene er utarbeidet og presentert i overensstemmelse med de regnskapsregler som gjelder for kommunene. Det er med andre ord ikke tilstrekkelig for kommunen å vise til en god finansiell stilling. Det må også framgå av regnskapene at kommunen overholder regnskapsreglene.

Robbins (1984) forela en liste med 36 ulike typer regnskapsinformasjon for 200 virkelige kredittvurderere ("municipal bond analysts") og 200 virkelige kommunale aktører ("municipal finance officers"). De 36 informasjonselementene hadde han hentet fra finansregnskapslitteraturen og autoritative anbefalinger. Respondentene ble bedt om å rangere hvilke av disse typer informasjon som de anså som viktigst i forbindelse med kredittvurdering. Resultatene viste at det var ganske god overensstemmelse mellom kredittvurderernes og de kommunale aktørers prioriteringer. Enkelte forskjeller var det likevel. Den viktigste forskjellen var at mens kredittvurdererne betraktet total utestående gjeld som den viktigste regnskapsinformasjon, anså de kommunale aktørene denne informasjon som noe mindre viktig. Robbins går imidlertid ikke inn på hvorfor de ulike aktører syntes at enkelte typer informasjon var viktig, mens andre var mer uvesentlige. Han går heller ikke inn på hvordan aktørene ville bruke informasjonen. Hans studie indikerer imidlertid at regnskapsinformasjon er viktig i forbindelse med kredittvurdering av kommuner, og at de kommunale aktører synes å være klar over det.

Bouwman et al. (1987) viser derimot at de aktører i finansieringsinstitusjonene som gjør kredittvurderinger, generelt ikke betrakter regnskapsinformasjon som det viktigste. I sin studie fant de at kredittvurderingen går gjennom tre stadier, bli-kjent-stadiet ("familiarizing"), granskningsstadiet ("exploring"), konklusjonsstadiet ("reasoning"). Kun i bli-kjent-stadiet tillegges de finansielle modellene betydelig vekt. Av disse modellene er det bare resultatregnskapet ("income statement") som vies særlig interesse. Balansen syntes disse aktørene bare å kaste et lite blick på. Finansieringsanalyser og andre regnskapsoppstillinger ble nærmest fullstendig forbigått. Regnskapet ble i dette stadiet brukt som et utelukkingskriterium. Dersom resultatregnskapet gav klare signaler om at organisasjonen hadde store økonomiske problemer, ville kredittvurdereren bruke dette som et kriterium for umiddelbart å avslå kreditt. I gransknings- og konklusjonsstadiet var vurdererne generelt lite opptatt av regnskapsinformasjon. I denne fasen var det spesielle typer informasjon om organisasjonens segmenter, produkter og markeder som hadde størst innflytelse på vurderingen.

Bouwman et al. (1987) viser også at selv om kredittvurderingen til en viss grad vil være basert på individuelle vurderinger og skjønn, så er den sterkt preget av bruk av standardprosedyrer. Alle kredittvurdererne syntes å bruke sjekklister i vurderingsarbeidet. Særlig utstrakt var bruken av sjekklister i bli-kjent-fasen. Disse sjekklistene var svært individuelle, dvs. hver aktør hadde sin liste. Den enkelte aktør brukte imidlertid listen på samme måte fra gang til gang.

I følge denne studien brukes altså regnskap til beslutninger, eller det en kunne kalle "grovbeslutninger". Det er imidlertid bare informasjon fra resultatregnskapet som er av betydning for beslutningene. I konklusjonsfasen ("reasoning") hadde regnskapsinformasjon liten innflytelse. Selv om Bouwman et al. (1987) ikke spesifiserer hvilke forskjeller som var mellom de individuelle sjekklistene, indikerer individuelle sjekklister at det ikke er samme type regnskapsinformasjon som betraktes som viktig av alle aktører.

Day (1986) kom fram til noe av den samme konklusjonen som Bouwman et al. (1987), dvs. at regnskapsinformasjon betraktes som vesentlig av kredittvurdererne ("investment analysts"), men bare som bakgrunnsdata. Day hevder at dette skyldes at få av kredittvurdererne er regnskapsutdannet. Dermed kjenner de lite til regnskapsmodeller. Følgelig vil de heller ikke bruke regnskapsdata. I studien fant imidlertid Day at kredittvurdererne la stor vekt på at organisasjonen fulgte de regnskapsregler som gjaldt (kfr. Ingram/Copeland, 1986):

"One point that does stand out is that investment analysts are extremely keen for companies to follow best practice. They scrutinise accounting policies closely, paying particular attention to controversial areas. Companies which do not adopt accounting policies perceived by investment analysts as being normal for their industry may tend to cause speculation as to their motives for not doing so." (Day, 1986:306)

Som disse få studiene viser eksisterer det ingen samstemmige kunnskaper fra tidligere studier om hvordan regnskap fungerer i samspill mellom den finansieringssøkende organisasjonen og finansieringsinstitusjonene. Studiene gir imidlertid indikasjoner på at regnskap på en eller annen måte kan virke inn i dette samspillet.

1.3 "BERGENSPROSJEKTET"

Som påpekt foran er det ikke bare i samspill mellom finanssøkende og finansierende organisasjoner at det mangler studier om hvordan regnskap fungerer. Idéer om slike studier har likevel eksistert i lang tid, f.eks. uttrykte Chambers alt i 1955;

"Descriptive and analytical studies of practice are necessary: only if there are such studies is it possible to test what is done against what is required." (Chambers, 1955:25)

Chambers hadde et normativt utgangspunkt og ønsket deskriptive studier av regnskapspraksis for å kunne bygge det ideelle regnskapssystem. Senere forskere som har etterlyst deskriptive regnskapsstudier (kfr. f.eks. Hopwood, 1978; Hopwood, 1983; Birnberg et al., 1983; Boland/Pondy, 1983; Tomkins/Groves, 1983; Kaplan, 1986; Tomkins, 1986), har imidlertid ikke hatt et slikt normativt utgangspunkt. De har heller ikke vært spesielt opptatt av regnskapspraksis ettersom denne etter hvert har blitt gjenstand for en omfattende regnskapsforskning. Det som har vært etterlyst, er studier som har til formål å gi innsikt i regnskapets funksjoner når regnskap er i aksjon i organisasjoner. Det bakenforliggende formål har vært et ønske om å forsøke å forstå hva regnskap er.

"The simple fact is that accounting research has tended to isolate itself from accounting in practice, if not accounting practice. The vast majority of efforts have been devoted to furthering the technical edifice of the accounting craft rather than seeking to illuminate the ways in which accounting intersects with the organizational and comes to have the significance it now has." (Hopwood, 1983:302)

"What is needed are more substantive investigations orientated towards providing bases for understanding or explaining the workings of accounting in action. Yet it is precisely such studies that have been neglected to-date" (Hopwood, 1983:303)

1.3.1 Utgangspunktet og motivene for den nye årsrapporten

Slike studier, dvs. av hvordan regnskap fungerer i praksis, kan ikke gjøres på et generelt plan. De må være knyttet til den organisatoriske konteksten hvor regnskapet fungerer (kfr. f.eks. Boland/Pondy, 1983 og March, 1987). Denne studien inngår i et forskningsprosjekt hvor interessen nettopp er knyttet til hvordan regnskap fungerer i en organisasjon, dvs. i Bergen kommune. Bergen kommune er som enhver norsk kommune forpliktet til å utarbeide sine regnskap etter standardiserte regnskapsregler som er gitt av staten. Disse reglene konstituerer en svært kompleks regnskapsteknologi (kfr. Monsen, 1987; Mellemvik, 1987), og de krav som reglene setter til regnskapsrapporteringen medfører at kommunens årsregnskap omfatter en rapport på mer enn 600 sider. Denne rapporten består av mange delrapporter (regnskapsskjemaer), og ingen av delrapportene eller dataene som inngår i disse rapportene, er kommenterte. Dette betyr at kommunens årsregnskap framstår som en gedigen, ukommentert tallstabling. Alt i 1969 antydte Fertakis at det var rimelig å anta at store mengder med regnskapsdata kunne virke forvirrende på enkelte regnskapsbrukere. Lund (1983) påpekte at regnskapene i norske kommuner var så detaljerte og kompliserte at de kunne virke til å gi feilinformasjon om de økonomiske konsekvensene av aktivitetene som kommunen hadde gjennomført. Til og med fra staten som har utviklet de kommunale regnskapsnormene, har det, om enn svært forsiktig,

vært antydnet at regnskapsinformasjonen kan være vanskelige å bruke i den form som den framstår i kommuneregnskapene (kfr. Kommunal og arbeidsdepartementet (KAD), 1986). I følge Macintosh (1985) vil forvirringen som informasjonen kan medføre, ikke avhenge av hva informasjonen skal brukes til, men til den aktuelle regnskapsbrukers kognitive stil. Olsen (1987) viste at politikere i Bergen kommune syntes kommunens regnskap var vanskelig. De unngikk regnskapet for å unngå usikkerhet.

Med dette utgangspunktet, dvs. med et regnskap som politikere unnviker og som er kritisert fra flere hold, ønsket vi i forskningsprosjektgruppen, dvs. Sverre Høgheim, Norvald Monsen, Rignor Olsen, Olov Olson (prosjektleder) og undertegnede, å forsøke å utvikle et kommuneregnskap, en årsrapport, hvor det var tatt hensyn til de fleste av de nevnte brister. Gjennom dette arbeidet ønsket vi å utvikle kunnskaper om hvordan en slik rapport kunne utformes, om hvordan den anvendes av aktørene i og omkring kommunen, og om årsrapportens funksjoner for så vel ulike aktører i kommunen som ulike aktører og organisasjoner omkring kommunen. Ettersom Bergen kommune var interessert i å utvikle sin økonomistyring, fant vi i Bergen kommune en fin samarbeidspartner for å gjennomføre prosjektet. I og med at Bergen kommune var interessert i å utvikle økonomistyringen, var kommunens interesse for prosjektet først og fremst knyttet til at kommunen anså at prosjektet kunne gi et regnskap som var egnet som grunnlag for beslutningstaking og kontroll (kfr. Bergen kommunes bystyrprotokoll sak 64/1985). Dermed kan en si at vi "flagget inn" i Bergen kommune i ly av regnskapets basismålsettinger.

I tilknytning til motivene for at arbeidet med årsrapporten kom i gang, må det også nevnes at Bergen kommune nærmest var forpliktet til å gjøre ett eller annet med sin økonomistyring:

"Etter rådmannens mening må arbeidet med forbedring av de økonomiske styringsredskaper i dagens økonomiske situasjon gis høy prioritet."
(Bergen kommunes bystyrprotokoll sak 64/1985:306)

Årsaken til at kommunen følte at arbeidet med forbedring av økonomistyringen måtte gis høy prioritet må i alle fall delvis sees i sammenheng med at kommunen i slutten av 1984 var innvilget et ekstraordinært statstilskudd på 60 millioner kroner (se kapittel 3). Som vilkår for dette tilskuddet krevde staten at kommunen utarbeidet en plan om hvordan den skulle få balanse i økonomien igjen, og at denne planen ble fulgt opp, og at det ble utarbeidet regelmessige rapporter om hvordan den økonomiske situasjonen utviklet seg (kfr. Stortingsproposisjon nr. 1, tillegg nr. 2, 1984-85). Idéen om en ny årsrapport kom derfor på et gunstig tidspunkt for kommunen. Gjennom å påbegynne arbeidet med den nye årsrapporten fikk kommunen vist at den hadde vilje til å analysere og rapportere hvordan den økonomiske situasjonen utviklet seg.

Det må også innskytes at det å påbegynne arbeidet med den nye årsrapporten, var en modig handling fra kommunens side.

Gjennom årsrapporten stilte kommunen seg åpen slik at nærmest enhver kunne få innsikt i kommunens økonomi. Rådmannen har da også uttrykt at det ble grundig vurdert om kommunen skulle gå inn i dette arbeidet.

1.3.2 Utviklingsprosessen

Kommunen valgte imidlertid å satse på den nye årsrapporten, og jeg skal her gi en kort oversikt over utviklingsprosessen tilknyttet denne årsrapporten. De som ønsker en mer detaljert beskrivelse henvises til Olson (1987), Høgheim et al., 1988b og Monsen, 1989. Det hele startet opp med årsrapporten for 1984. I tillegg til denne rapporten har prosjektgruppen i samarbeid med Bergen kommune også utarbeidet årsrapporter for årene 1985 og 1986. Fra og med 1987 har kommunen overtatt alt det praktiske arbeidet med utarbeidelsen av årsrapporten. Disse årsrapportene minner mye om den type årsrapporter som utarbeides av de største bedriftene i den private sektor. Informasjonen som gis er konsentrert og kommentert, og rapportene har omfattet 40-60 sider.

Før arbeidet med den første årsrapporten tok til, var det viktig å kjenne i detalj til det tradisjonelle regnskapet som kommunen hadde. Norvald og undertegnede gjennomførte derfor to inngående studier vedrørende teknologien i dette regnskapet (kfr. Monsen, 1987 og Mellemvik, 1987). Mens disse studiene gjorde oss i stand til å finne fram i det tradisjonelle regnskapet til de regnskapsdata som ville være relevante ved utarbeidelsen av årsrapporten, utgjorde de erfaringer som Olov hadde fra arbeidet med Uppsala kommuns årsrapport (kfr. Olson, 1983) grunnlaget for selve utformingen av årsrapporten. Rignors studie av hvordan politikerne anvendte det tradisjonelle regnskapet (kfr. Olsen, 1987) utgjorde også et viktig utgangspunkt for utformingen av 1984 rapporten. I denne studien framkom det at politikerne ønsket færre regnskapsoppstillinger, flere sammenligninger, informasjon om trender, verbale kommentarer og grafiske presentasjoner.

Selv om vi hadde disse utgangspunktene, dro arbeidet med rapporten noe ut. Dette skyldtes dels at vi var nybegynnere når det gjaldt hvordan vi skulle samle inn og behandle regnskapsdata fra en norsk kommune for å få til en slik presentasjon som vi ønsket. Dels skyldtes det at samarbeidspartnerne i kommunen ikke var vant med å tenke i termer av en årsrapport. En første stensilert utgave av rapporten forelå likevel i begynnelsen av juli. Den trykte versjonen ble først ferdig i slutten av september.

Arbeidet med 1985 rapporten bygde på erfaringene fra 1984 rapporten. Gjennom arbeidet med 1984 rapporten hadde vi lært hva som måtte til rent praktisk for å få rapporten ferdig. Det praktiske arbeidet gikk også lettere i og med at kommunen nå hadde fått en egen regnskapssjef, Egil Reinholdtsen, som hadde ansvaret for årsrapporten. Med utgangspunkt i den ferdige 1984 rapporten hadde vi også høstet erfaringer om hva sentrale aktører

syntes om rapporten (kfr. Høgheim, 1987 og Monsen, 1989). Til tross for at 1985 rapporten var en del endret sammenlignet med rapporten fra 1984, kunne rapporten distribueres til politikerne allerede 16. mai 1986. Vi laget også en engelsk versjon av den finansielle delen av årsrapporten for 1985. Den engelske versjonen var på 10 sider. Årsaken til at denne versjonen ble utarbeidet, var dels at det fra kommunen ble påpekt at en utenlandsk bank hadde ytret ønske om en oversettelse, dels at jeg hadde bruk for en engelsk oversettelse i tilknytning til denne studien, dvs. i forbindelse med samtaler med utenlandske banker (se kapittel 4).

Ved den politiske behandlingen av kommunens regnskap for 1985, hvor bl.a. årsrapporten utgjorde rådmannens regnskapsredegjørelse til bystyret, bad en av politikerne rådmannen om å få årsregnskapet for 1986 framlagt så tidlig som mulig. Hvis det ikke var mulig å få det tradisjonelle kommuneregnskapet lagt fram for bystyret i første halvår av 1987, ønsket han årsrapporten framlagt som egen sak så snart denne forelå. Denne politikeren som også er medlem i kommunens regnskaps- og desisjonsutvalg, bad dessuten om at det ble avsatt tid i bystyret til diskusjon av innholdet i årsrapporten. Fungerende ordfører støttet dette ønsket, og sa at han ville bidra til å oppfylle ønsket.

Med utgangspunkt i dette ønsket, og tilsvarende ønsker som prosjektgruppens medlemmer hadde fått i tidligere intervju, ble det satset på å utarbeide årsrapporten for 1986 så raskt som mulig. Ettersom prosjektgruppen nå hadde erfaringer fra to tidligere årsrapporter, ble årsrapporten for 1986, til tross for at den var betydelig forandret sammenlignet med de tidligere rapporter, distribuert til politikerne så tidlig som den 10. april 1987. De største forandringene i 1986 rapporten var at den ble utvidet til å omfatte mer klare produksjonsmål, og at rapporten også inneholdt en balanse og et resultatregnskap som bygger på bedriftsøkonomiske prinsipper.

1.3.3 Ulike perspektiver i studiet av årsrapporten

Prosjektgruppens medlemmer har gjennom prosjektarbeidet som nevnt hatt som overordnet interesse å få innsikt i hvordan kommunens nye årsrapport brukes, og årsrapportens funksjoner for så vel ulike aktører i kommunen som ulike aktører og organisasjoner omkring kommunen. Aktørene og organisasjonene som regnskapslitteraturen fokuserer på, dvs. de som antas å være brukere av kommuneregnskap, er mange og de kan klassifiseres på ulike måter, kfr. og sammenlign f.eks. Henke (1977), Anthony (1978), FASB (1980) og Drebin et al. (1984). Etter drøftinger kom vi i prosjektgruppen fram til at det var enkelte aktører og organisasjoner som var særdeles interessante potensielle brukere av årsrapporten. Dette var politikerne, administrasjonen, innbyggerne og kommunens finansielle institusjoner. Vi måtte imidlertid se bort fra aktørgruppen innbyggerne. Årsaken til dette var at en studie av innbyggerne og årsrapporten ville kreve at det måtte sendes ut årsrapporter til

husholdningene. En slik utsendelse ville koste ca. 2 millioner kroner, og det så ikke kommunen seg råd til. Kommunen satte i stedet inn en annonse i Bergens Tidende og Bergen Arbeiderblad om at hver husstand gjennom å sende inn en allerede frankert svarslipp kunne få en årsrapport. I de årsrapporter som ble sendt ut, lå det et enkelt spørreskjema om årsrapporten samt en frankert konvolutt som skulle sendes prosjektgruppen. Det var 110 innbyggere som svarte at de ville ha årsrapporten. Av disse var det 27 som sendte tilbake et utfylt spørreskjema. Dette tolker vi som at det fantes en viss interesse for årsrapporten blant innbyggerne. Vi tror imidlertid at den relativt dårlige responsen på annonsen skyldes at annonsen var plassert på et lite synlig sted i avisene.

Vi stod da igjen med politikerne, administrasjonen og de finansielle institusjonene, og vi valgte å studere hvordan årsrapporten fungerer i følgende relasjoner: Monsen (1989) tok for seg toppledelsen, dvs. toppolitikere og administrasjonsledelsen, Høgheim (1989) studerer administrasjonen og årsrapporten, Olsen (1989) fokuserer på politikerne og årsrapporten, og i denne studien er interessen knyttet til hvordan årsrapporten fungerer i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Årsaken til at jeg valgte å gå inn på denne relasjonen har dels med interesse og dels med praktiske tilpasninger å gjøre. I det skriftlige arbeidet ved høyere avdelings studiet (kfr. Mellemvik, 1985) var jeg særlig opptatt av å få fram hvilke typer informasjon vedrørende låneforhold som framkommer i kommuneregnskap, og hvilke bilder av kommunens økonomi denne informasjonen gir. Det var derfor spesielt interessant for meg å forsøke å trenge inn i hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. Det at denne studien er en videreføring av min høyere avdelings studie, viser også at de perspektivene som tas opp i prosjektet utvikles over tid. Også for de andre gruppemedlemmene kan utviklingsprosessen beskrives slik at de gjennomførte studiene har gitt opphav til de nye studiene.

Av praktiske årsaker må det nevnes at jeg gjennom hele avhandlingsarbeidet har hatt min faste arbeidsplass i Bodø. Intervjuer, observasjoner og innsamling av dokumenter krevde derfor nærmest alltid at jeg måtte ut å reise. Det var derfor mest praktisk at jeg som for enhver datainnsamling måtte reise, valgte å studere de aktører og organisasjoner som ikke utelukkende hadde sin geografiske plassering i Bergen. De perspektivene som de andre prosjektgruppemedlemmene fokuserer på, angår hovedsaklig interne relasjoner innen Bergen kommune. Det var naturlig at disse relasjonene ble studert av de prosjektgruppemedlemmene som hadde, om nødvendig, mulighet til daglig å oppholde seg i kommunen.

1.3.4 De finansielle institusjonene og deres finansielle betydning for kommunen

Ettersom perspektivet som er i fokus i denne studien, er årsrapportens funksjoner i samspillet mellom kommunen og dens

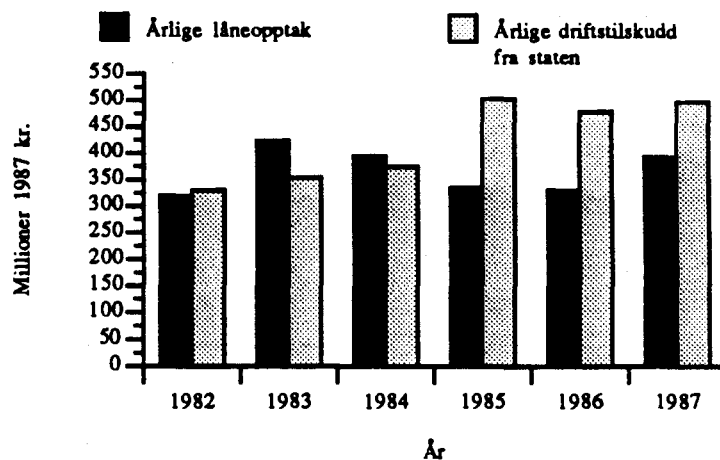
finansielle institusjoner, melder spørsmålet seg om hvilke finansielle institusjoner dette dreier seg om. Kommunen mottar i all hovedsak sine finansielle ressurser fra fire grupper. Den ene gruppen er skattebetalerne, dvs. innbyggerne, institusjoner og organisasjoner som betaler skatter og avgifter. De andre gruppene er staten, bankene og andre kreditorer. I denne studien vil jeg bare betrakte ressursleverandører som selv kan beslutte om de skal tilføre finansielle ressurser til kommunen. Dermed faller skatte- og avgiftsbetalerne utenfor. I tankenes verden er det mulig å forestille seg at skatte- og avgiftsbetalerne kunne nekte å betale skatter og avgifter dersom de var misfornøyde med kommunens forvaltning og tjenesteyting. Imidlertid har dette ikke vært aktuelt i Norge. Mer aktuelt kan det være at skattebetalerne ikke vil gjenvelge politikere med den begrunnelse at de er misfornøyd med kommunens økonomiske forvaltning. I slike tilfeller beslutter imidlertid skattebetalerne om de skal fornye eller trekke tilbake tillit overfor valgte tillitsmenn, og ikke om de skal fortsette å betale skatt.

Ettersom gruppen andre kreditorer er ganske ubetydelig målt i tilførte finansielle midler, holder jeg også denne gruppen utenfor. Det betyr at de ressursleverandører som jeg inkluderer i studien, er staten og bankene. Når jeg tidvis refererer til kommunens finansielle institusjoner, er det følgelig disse to gruppene som jeg tenker på.

Med utgangspunkt i kommunens tradisjonelle regnskap er det vanskelig å finne fram til tallstørrelser som kan indikere hva disse finansielle institusjonene betyr for kommunen. De tallstørrelser som jeg nedenfor refererer til er hentet fra de nye årsrapportene. I motsetning til det tradisjonelle kommuneregnskapet fokuserer årsrapportene på kommunen som en enhet, dvs. årsrapportenes fokus er på bykassen som omfatter alle kommunale enheter med unntak av kommunale bedrifter. Den økonomiske informasjon i årsrapportene er aggregert slik at det framkommer helhetsbilder av kommunen.

Ett av de bildene som framkommer, viser at kommunen årlig mottar betydelige midler fra så vel staten som bankene. Om en betrakter hele 6-årsperioden, 1982 - 1987, under ett, har de årlige mottatte lånemidler målt i 1987 kroner vært relativt konstante, kfr. tabell 1.1 på neste side. Fra 1982 til 1983 og fra 1986 til 1987 økte mottaket av lånemidler kraftig. Fra 1983 til 1986 minket imidlertid de årlige mottak av lånemidler så mye at tilførte lånemidler i 1986 var omtrent på samme nivå som i 1982.

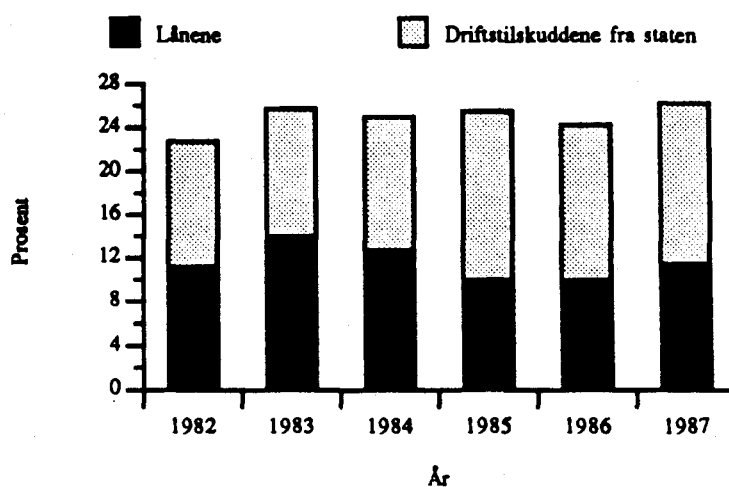
Årlige statlige tilskuddsmidler, målt i 1987 kroner, økte i perioden 1982 - 1985. Som det framgår av tabell 1.1 økte tilskuddene formidabelt fra 1984 til 1985. Målt i faste kroner var økningen på ca. 130 millioner. Av dette utgjorde 60 millioner kroner et ekstraordinært tilskudd. Dette tilskuddet fikk kommunen etter lange forhandlinger med staten. Dette ekstraordinære tilskuddet er beholdt også i 1986 og i 1987, og det bidrar til å forklare hvorfor de årlige tilskuddene i perioden 1985 - 1987 har vært relativt konstante.



Tabell 1.1 Årlig tilførsel av finansielle ressurser fra staten og bankene.
Kilde: Årsrapportene for Bergen kommune, 1984 - 1987

I 1987 mottok kommunen ca. 396 millioner i lån fra bankene, mens tilskuddene fra staten utgjorde ca. 502 millioner. Disse tilskuddene, dvs. de tilskudd som inngår i tabell 1.1, angår driften. I tillegg til disse mottar kommunen også investerings-tilskudd. Disse er imidlertid av mer beskjeden størrelse. De senere år har de årlig utgjort mindre enn 20 millioner kroner.

Av tabell 1.2 framgår det at mellom ca. 23 og ca. 27 prosent av de finansielle midlene som kommunen årlig mottar, kommer fra de finansielle institusjonene. Skatter, avgifter og ordinære salgs- og leieinntekter utgjør ca. 70 prosent av de totale årlige finansielle ressurser som kommunen mottar. De resterende midlene fordeler seg på overføringer fra andre kommuner, renteinntekter, statlige investeringstilskudd og avdrag på utlånte midler.



Tabell 1.2 Lånene og de statlige driftstilskuddenes andel av totalt mottatte finansielle ressurser.
Kilde: Årsrapportene for Bergen kommune, 1984 - 1987

1.3.5 Denne studiens perspektiv

Som det framgår av tabellene 1.1 og 1.2 er det betydelige midler som årlig tilføres kommunen fra de finansielle institusjonene. Det er følgelig interessant å spørre hva kommunen har gjort for å få tilgang på disse midlene? Var det slik at midlene kom så å si automatisk, dvs. at midlene nærmest var på leting etter anvendelsesområder, eller måtte kommunen gjøre ett eller annet for å få fatt i midlene? Har de nye årsrapportene hatt noen innvirkning på tilgangen av finansielle ressurser? Har kommunen brukt årsrapportene når den har vært i kontakt med de finansielle institusjonene? Hvordan har rapportene eventuelt blitt brukt? Har de finansielle institusjonene lagt noen vekt på at kommunen har utarbeidet de nye årsrapportene, eventuelt hvordan og hvorfor? Betrakter de finansielle institusjonene de nye årsrapportene på samme måte som det tradisjonelle årsregnskapet? Har det noen konsekvens for kommunen om de finansielle institusjonene tillegger årsrapportene en annen verdi enn det tradisjonelle årsregnskapet?

Etter at jeg begynte å arbeide med denne problemstillingen, framgikk det at årsrapportene ikke syntes å ha en svært sentral plass i kommunikasjonen mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Derimot var det flere forhold som tydet på at andre regnskapsdokumenter var framme i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Det ble følgelig interessant ikke bare å fokusere på årsrapportene, men på regnskapsinformasjon generelt. Har regnskapsinformasjon fra kommunen hatt noen som helst innvirkning på tilførselen av midler? Har bankene og staten benyttet seg av informasjon fra kommunens regnskap når de tok sine beslutninger om å tilføre midler? Har det fra de finansielle institusjonene vært forutsatt noe i tilknytning til overføringen av midlene? Hvilke konsekvenser har det om slike eventuelle forutsetninger blir brutt? Må kommunen avgi regnskapsrapporter til de finansielle institusjonene for å vise at midlene er brukt slik som forutsatt? Påvirker regnskapsinformasjon på noen måte tilgangen på lån og tilskudd? Om så er tilfelle, brukes regnskapsinformasjonen på samme måte av bankene og staten? Har kommunen noen mulighet eventuelt til å tilpasse regnskapsrapporteringen slik at både staten og bankene blir tilfreds? Er det nødvendig med en slik tilpasning? Dersom regnskapsinformasjon ikke brukes verken av de finansielle institusjonene eller kommunen i tilknytning til tilførselen av lån og statlige tilskudd, hva er så årsaken?

Spørsmålene som kan stilles i tilknytning til sammenhengen mellom tilføringene av lån og tilskudd og kommunens regnskapsrapportering, er mange. Oppsummert kan spørsmål av overnevnte type sies å fokusere på hvordan regnskapet kommer til anvendelse i forholdet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Hvilke funksjoner har kommunens årsrapport og dens øvrige regnskap i denne sammenhengen?

1.4 KOMMUNENS REGNSKAP

Før jeg går nærmere inn på hvilke funksjoner kommunens regnskap har i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene, er det nødvendig å se nærmere på innholdet i kommunens regnskap. Bergen kommune har to hovedtyper regnskap som er svært forskjellige; dvs. det tradisjonelle kommuneregnskapet og den nye årsrapporten.

1.4.1 Det tradisjonelle kommuneregnskapet

De statlig gitte regnskapsreglene for kommunene konstituerer særskilte kommunale regnskapsnormer (Mellempvik, 1987) som skiller seg betydelig fra de normene som legges til grunn ved regnskapsutarbeidelsen i den private sektor. Med et par unntak som vedrører lånetransaksjoner (se nedenfor og kfr. Mellempvik, 1987), følger Bergen kommune de kommunale regnskapsnormer. Denne redegjørelsen utgjør følgelig også en beskrivelse av hovedtrekkene i disse regnskapsnormene. Ettersom jeg i beskrivelsen bare går inn på hovedtrekkene, henvises de som ønsker en mer detaljert omtale av disse normene til Mauland og Hetland (1985).

Rammen for føring og oppstilling av det tradisjonelle kommuneregnskapet er gitt i statlige forskrifter fra 1971 (Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1971). Etter 1971 er det også kommet enkelte tilleggsforskrifter som kommunene er forpliktet til å følge. Alle disse forskriftene bygger på lov om fylkeskommuner av 16. juni 1961 og lov om styret i herreds- og bykommuner av 12. november 1954. Formålet med regnskapene er gitt i en likelydende bestemmelse i fylkeskommuneloven § 55 og kommuneloven § 58:

"Kommunens regnskapsføring må være slik at regnskapene til enhver tid gir full oversikt over hvordan kommunens midler er forvaltet, og om forvaltningen er i samsvar med det bevilgede budsjett."

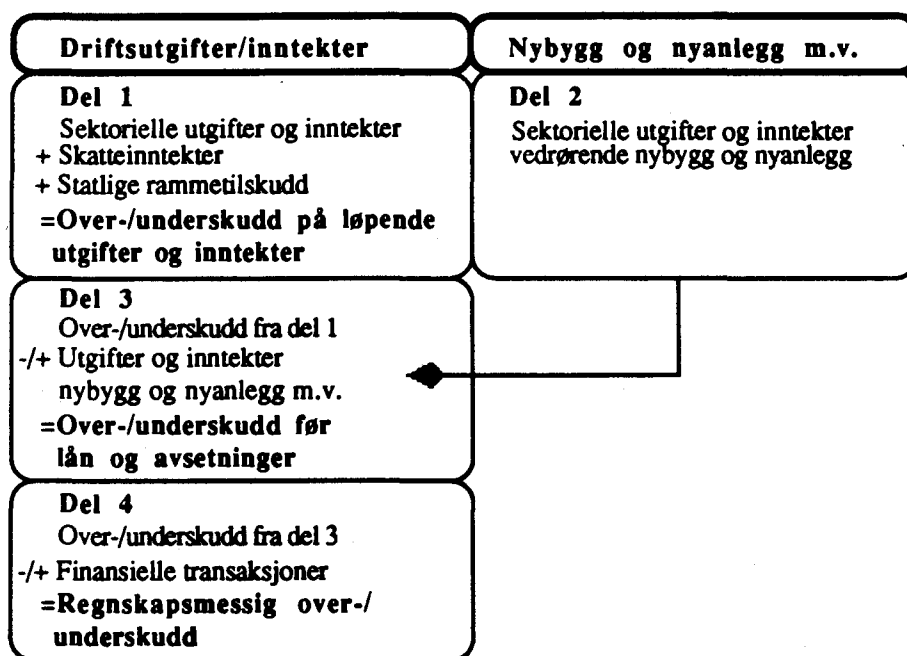
Gjennom detaljerte anvisninger setter forskriftene krav både når det gjelder hvordan de detaljerte transaksjoner skal regnskapsregistreres, hvilke oppstillinger (disse benevnes i forskriftene for regnskapsskjemaer) som skal utarbeides, og hvordan oppstillingene skal utformes. Forskriftene spesifiserer hele 22 regnskapsoppstillinger som kan være aktuelle i forbindelse med regnskapsrapporteringen.

Blant de mange regnskapsoppstillinger skal jeg her først og fremst gå inn på de to mest sentrale oppstillingene; bykassens hovedoversikt og bykassens balanse. De kommentarer som er knyttet til disse oppstillingene vil imidlertid også være dekkende for flere av de andre regnskapsoppstillingene. Ettersom jeg i denne studien bl.a. er opptatt av hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og långiverne, vil jeg også omtale en spesiell regnskapsoppstilling som inngår i kommunens tradisjonelle regnskap. Denne oppstillingen angår lånene og

benevnes kommunens samlede låneopptak.

Hovedoversikten

Hovedoversikten er oppbygd som vist i figur 1.2. Oversikten består av to hovedkolonner. Den første benevnes driftsutgifter og driftsinntekter, og den andre benevnes nybygg og nyanlegg m.v. Selve oversikten omfatter 4 deler. I del 1 spesifiseres driftsutgiftene, driftsinntektene og netto driftsutgifter/inntekter for hver sektor i kommunen. I tillegg spesifiseres skatteinntekter og statlige rammetilskudd. I del 2 inngår investeringsutgiftene, investeringsinntektene og netto investeringsutgifter for hver sektor i kommunen. Summen av registreringene i del 2 overføres til del 3. Av del 4 framgår kommunens finansielle transaksjoner som f.eks. utlån, avdrag på utlån, bruk av eksterne lånemidler, avdrag på lån, anvendelse av fondsmidler og styrking av kontantbeholdningen.



Figur 1.2 Oppbyggingen av hovedoversikten

Som det framgår av figur 1.2 spesifiseres det i hovedoversikten tre ulike over-/underskudd. Over-/underskudd på løpende utgifter og inntekter framkommer under del 1. Over-/underskudd før lån og avsetninger framkommer i del 3, og kommunens regnskapsmessige over-/underskudd framkommer i del 4. Beløpene som presenteres i hovedoversikten er spesifisert helt ned på ørenivå for hver enkelt sektor. Det gis ingen kommentarer til hovedoversikten. Også de øvrige regnskapsoppstillinger i det tradisjonelle kommuneregnskapet er rene taloppstillinger uten kommentarer.

Figur 1.2 viser bare hvordan hovedoversikten er oppbygd. Figuren gir dermed ikke et fullverdig bilde av hvordan en virkelig hovedoversikt ser ut. I tabell 1.3 er det gjengitt et

sammendrag av en virkelig hovedoversikt. Dette sammendraget er hentet fra hovedoversikten for 1986 for bykassen i Bergen kommune. Den hovedoversikten som forskriftene pålegger kommunene å utarbeide, er betraktelig større enn det sammendraget som er gjengitt i tabell 1.3. Det er ikke uvanlig at hovedoversikten utgjør flere sider i kommunens regnskap. I tabell 1.3 er beløpene gjengitt i millioner kroner. I den hovedoversikten som Bergen kommune presenterer i sitt tradisjonelle regnskap, er beløpene angitt helt ned på ørenivå.

Informasjonen i hovedoversikten

Hvordan er det så med den informasjon som inngår i hovedoversikten? Ettersom beløpene er spesifisert helt ned på ørenivå, får en inntrykk av at hovedoversikten gir svært nøyaktig informasjon. Imidlertid er det ikke enkelt ut fra hovedoversikten å danne seg et bilde av hvordan den økonomiske utviklingen har vært i kommunen.

Skillet mellom hva som er drift og hva som tilhører nybygg/nyanlegg, dvs. skille mellom del 1 og del 2 i figur 1.2, forklares ikke. Om kommunen selger en gammel skole eller en gammel tjenestebolig for f.eks. 5.000 kroner, vil dette beløpet være oppført som inntekter på nybygg. Foretar derimot kommunen vedlikeholdsarbeider til flere millioner kroner på en kommunal bygning, vil dette i hovedoversikten være oppført som en driftsutgift.

Etter kommuneloven av 1954 er det generelt ikke tillatt å oppta lån til driftsformål (kfr. Hammer, 1984). I hovedoversikten står imidlertid finansielle transaksjoner og da også bruk av eksterne lån oppført i driftskolonnen (se figur 1.2). Dette kan virke forvirrende. Imidlertid er det slik at betegnelsene på hovedkolonnene bare gjelder del 1 og del 2. Dette gis det ingen informasjon om i hovedoversikten.

Går en inn på de enkelte utgifts- og inntektsbeløp som spesifiseres i hovedoversikten, er det også flere spørsmål som reiser seg. For det første forteller ikke utgiftene og inntektene for de forskjellige avdelinger og sektorer noe om hva avdelingene har gjort i løpet av regnskapsåret. Beløpene angir kun at avdelingene det siste året har hatt visse utgifter og visse inntekter. Det gjøres i hovedoversikten heller ingen sammenligning med forrige år eller med budsjettet. Dermed er det umulig ut fra beløpene som presenteres, å finne ut om det har gått bra eller dårlig, og om hva som har vært vanskelig i avdelingene, og hva som avdelingene har fått til å fungere på en bra måte. Det må her innskytes at både regnskapstall og budsjettstørrelser presenteres i et eget regnskapskjema i det tradisjonelle kommuneregnskapet. I dette skjemaet, som benevnes budsjettregnskapet, gjøres det imidlertid ingen beregning av avvik mellom budsjett og regnskap. Ettersom dette skjemaet i tillegg er svært omfattende, vil oppstillingen være vanskelig å benytte til analyser av avvik mellom budsjett og regnskap. I Bergen kommunes tradisjonelle regnskap utgjør dette skjemaet mer enn 200 sider med rene taloppstillinger.

DRIFTSUTG. OG INNTEKTER

NYBYGG OG NYANLEGG M. V.

	Utgifter	Inn- tekter	Netto- utgifter	Utgifter	Inn- tekter	Netto- utgifter
1.0 Fellesutgifter	386	384	2			
1.1 Sentraladministrasjon	159	10	149	1	0	1
1.2 Undervisning	633	69	564	27	0	27
1.3 Helsevern	183	35	148	3	3	0
1.4 Sosial omsorg og sosial trygd	721	204	517	19	0	19
1.5 Kirker, kulturformål	111	11	100	6	0	6
1.6 Utbyggings- og boligformål	516	356	160	161	32	129
1.7 Kommunens forretningsdrift	77	57	20	5	4	1
1.8 Ymse formål	318	65	253	-1	5	-6
Sum	3.104	1.191	1.913	221	44	177
1.90 Skatter mv.	2	1.616	-1.614			
1.91 Skatteutjevningmidler	0	314	-314			
Overskudd på løpende utg./innt.	3.106	3.121	-15			
Nybygg og nyanlegg mv.	221	44	177			
Underskudd før lån og avsetninger	3.327	3.165	162			
1.92 Tidl. års regnskm. over-/undersk.	85	2	83			
1.93 Utlån	57	39	18			
1.94 Overførte bevilgninger	7	15	-8			
1.95 Fond	151	36	115			
1.96 Lån av fondsmidler	0	11	-11			
1.97 Kontantbeholdningen	29	25	4			
1.98 Eksterne lån	53	303	-250			
1.99 Årets regnskm. over-/undersk.	0	113	-113			
	3.709	3.709	0			

Tabell 1.3 Hovedoversikten for Bergen Kommune for 1986

I del 4 i figur 1.2, dvs. den delen som angår finansielle transaksjoner, dukker det opp et nytt problem. Hvilke av disse transaksjonene angår utgifter og inntekter som kommunen har hatt i tilknytning til transaksjoner med omverdenen? Under de finansielle transaksjoner kan det f.eks. stå oppført inntekter tilknyttet kontantbeholdningen. Det er da naturlig å spørre om kommunen har solgt en del av sin kontantbeholdning? Om den har solgt en del av kontantbeholdningen, hvorfor er da ikke utgiftene forbundet med salget omtrent like store som inntektene? Selger kommunen kontanter med fortjeneste eller tap? Svarene på spørsmålene er enkle, men de framgår ikke av hovedoversikten. Utgiftene og inntektene tilknyttet kontantbeholdningen er ikke vanlige utgifter og inntekter, det dreier seg kun om interne overføringer. Imidlertid angår ikke alle finansielle transaksjoner interne overføringer. Utgiftene og inntektene tilknyttet utlånene, de eksterne låneopptak og avdragene angår vanlige eksterne overføringer. Transaksjoner som angår intern og eksternt finansiering er altså blandet sammen.

Ettersom interne og eksterne finansieringstransaksjoner er blandet sammen, vil årets rapporterte regnskapsmessige over-/underskudd kunne manipuleres. Om kommunen har foretatt betydelige interne avsetninger, vil dette virke enten til å blåse opp det regnskapsmessige underskuddet eller til reduksjon av det regnskapsmessige overskuddet. De økonomiske konsekvenser av de aktiviteter som kommunen har gjennomført i løpet av året, kan følgelig kamufleres gjennom interne overføringer. Også de to andre over-/underskudd som er oppført i hovedoversikten, sier lite om det ressursforbruk og den tilføring av verdier som den kommunale virksomhet har bidratt til i løpet av det siste år. Går en inn i forskriftene, vil en finne at kommuner iblant kan regnskapsføre både kostnader og utbetalinger som utgifter (kfr. Mellempvik, 1987). På samme måte vil inntektene iblant omfatte rene innbetalinger. Dermed blir det vanskelig å tolke hva et over-/underskudd innebærer.

Balansen

I forskriftene uttrykkes det at bykassens balanse skal vise kommunens eiendeler og forpliktelser ved utgangen av regnskapsåret. Denne definisjonen skulle tilsi at balansen gav en oversikt over kommunens formuessituasjon. Balansen er likevel ikke inndelt på en slik måte som er vanlig om en følger regnskapsnormene i den private sektor. Det er ingen inndeling av eiendelene i omløps- og anleggsmidler og ingen spesifisering av gjelden i kortsiktig og langsiktig gjeld. Om en skal rekonstruere balansen for å få fram de ulike grupper av eiendeler og gjeld, må en ha gode kunnskaper om hvordan kontokode-systemet i forskriftene er oppbygd. Foruten at balansen ikke er gruppert i overensstemmelse med regnskapsnormene i den private sektor, er det enkelte andre spesielle forhold ved balansen som må nevnes.

Både eiendelssiden og gjeldssiden er inndelt i en virkelig og en regnskapsmessig del. De konti som inngår i den regnskaps-

messige delen, benevnes memoriakonti. Alle memoriakonti er oppført med samme beløp både på balansens eiendels- og gjeldsside. Disse kontiene er kun å anse som "huskekonti", og de er først og fremst ment å skulle gi tilleggsinformasjon til enkelte andre regnskapsposter. Imidlertid gis det ingen kommentarer til balansen. Om en regnskapsbruker skal kunne forstå at memoriakontiene ikke har noen som helst innvirkning på kommunes eiendeler og gjeldsforpliktelser, må hun eller han kjenne til hvordan det kommunale regnskapssystemet er oppbygd. Regnskapsbrukerne må m.a.o. kjenne til bestemmelsene i forskriften.

Kommunene har også betydelige eiendeler som ikke registreres i balansen. Alle eiendommer som i forskriftene benevnes som ikke-inntektsgivende faste eiendommer, eksempelvis skoler, registreres kun symbolsk med én krone pr. eiendel. For andre eiendeler, f.eks. maskiner og transportmidler, er hovedregelen at de ikke en gang skal registreres symbolsk i balansen. Slike eiendeler vil følgelig bare inngå i regnskapet det året de anskaffes. Det vil m.a.o. si at hele eiendelen utgiftsføres dette året, og i regnskapet tar en i senere år ikke hensyn til denne eiendelen. Atter andre anleggsmidler, som f.eks. kommunale forretningsgårder, aktiveres. Disse eiendelene avskrives imidlertid ikke. Konsekvensen er at disse anleggsmidlene hvert år blir registrert i balansen med konstante verdier (kfr. Monsen, 1987).

Når det gjelder lånene må det bemerkes at i Bergen kommunes tradisjonelle regnskap balanseføres lån opptatt i utenlandsk valuta til kursen på opptakstidspunktet. Dette innebærer at lånene avhengig av kursutviklingen kan være over- eller undervurderte i balansen. I Bergen kommunes tradisjonelle regnskap har lånene de senere år vært sterkt undervurderte (kfr. Mellempvik, 1987).

Kommunens samlede låneopptak

I en egen regnskapsoppstilling i det tradisjonelle regnskapet inngår en svært detaljert oversikt over kommunens lån. Også denne oppstillingen er uten kommentarer, og den har de senere år utgjort mellom 30 og 40 sider i regnskapet. I oversikten er hvert enkelt lån som kommunen har opptatt, spesifisert. For hvert enkelt lån gis følgende opplysninger i særskilte kolonner:

- hvilket år lånet ble opptatt,
- opprinnelig lånebeløp,
- lånets nominelle rente,
- låneform,
- långiver,
- formålet som lånemidlene skal anvendes til,
- lånets løpetid,
- tidspunkt når lånet er konvertibelt,
- eventuelle nye lån som inngår i et tidligere opptatt lån,
- årets utgiftsførte avdrag,
- årets utgiftsførte renter,
- kontraktsmessig gjeld ved årets utgang,

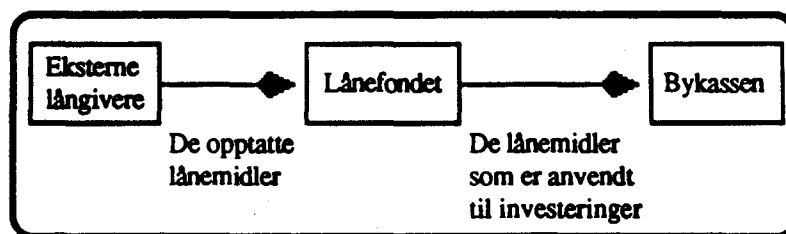
- avdragsrestanser ved årets utgang,
- virkelig gjeld ved årets utgang samt
- renterestanser ved årets utgang.

I tillegg er det i tilknytning til enkelte lån gitt visse merknader. Bl.a. er tidspunkt for første avdrag angitt ved de lån hvor kommunen ennå ikke har påbegynt tilbakebetalingen. For valutalån oppgis det i merknadsrubrikken kursen på tidspunktet da lånet ble opptatt. Ettersom en av informasjonstypene benevnes virkelig gjeld ved årets utgang, skulle en forvente at det her ble spesifisert den virkelige størrelsen på de omregnete valutalån. Imidlertid gjøres alle omregninger av valutalån til kurs på låneopptakstidspunktet. Det som omtales som virkelig gjeld for valutalån er kontraktsmessig gjeld samt eventuelle avdragsrestanser omregnet til kurs på opptakstidspunktet.

Avvik fra forskriftene

Som nevnt avviker Bergen kommunes tradisjonelle regnskap fra forskriftene når det gjelder behandlingen av to typer transaksjoner som vedrører låneforhold. Det ene forholdet gjelder rapporteringen av valutalån. Mens forskriftene forutsetter at omregningen til norske kroner skjer etter en form for et forsiktighetsprinsipp (kfr. Mellemvik, 1987), omregner Bergen kommune lånene konsekvent etter kurs på opptakstidspunktet.

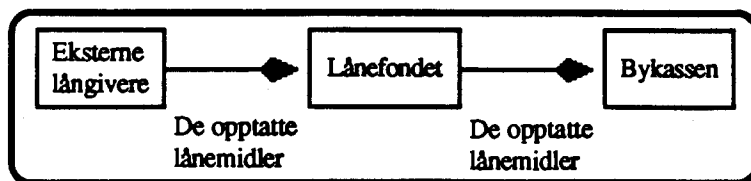
Det andre forholdet vedrører regnskapsmessig behandling av eksterne lån. Etter forskriftene er det mulig å la alle eksterne lån opptas til et spesielt fond; lånefondet. Det skal føres eget regnskap for dette fondet, dvs. fondet skal være en egen regnskapsrapporterende enhet som er atskilt fra regnskapsenheten bykassen. Hvordan lånemidlene etter forskriftene skal "gå" fra långiverne via lånefondet til bykassen er skissert i figur 1.3. Årsaken til at denne behandlingsmetoden skal benyttes er at den skal sikre at det krav som kommuneloven setter om at lånemidler hovedsaklig bare kan benyttes til investeringer, etterleves.



Figur 1.3 Forskriftenes metode for håndtering av lån som opptas over lånefondet

I Bergen kommune har en valgt å la alle opptatte lånemidler overføres fra lånefondet til bykassen ganske umiddelbart etter låneopptaket. Som vist i figur 1.4 innebærer dette et avvik fra forskriftenes metode. Som følge av at kommunen benytter denne metoden blir de lånemidler som ikke brukes til invester-

inger disponible til finansiering av andre aktiviteter i kommunen. Jeg har tidligere vist (kfr. Mellemvik, 1987) at forskjellen mellom de opptatte lånemidler og de lånemidler som ble anvendt til investeringer, etterslepet, ble brukt til å finansiere driftsaktiviteter.



Figur 1.4 Bergen kommunes metode å bruke lånefondet på

1.4.2 Den nye årsrapporten

Ettersom jeg tidligere har beskrevet utviklingsprosessen, går jeg her bare inne på hovedpunktene i årsrapporten. De som ønsker en detaljert beskrivelse av innholdet henvises til Olson (1987). Årsrapporten for Bergen kommune omfatter ikke hele kommunen. Den tar bare for seg bykassen i kommunen, dvs. i rapporten inngår det ikke regnskapsinformasjon som vedrører f.eks. de kommunale aksjeselskaper. Rapporten gir innledningsvis en presentasjon av Bergen kommune. I denne presentasjonen inngår en kartskisse, kommunens folketall totalt og fordelt på bydeler, et oversiktsbilde av utviklingen i kommunens utgifter og inntekter samt organisasjonsskisser for så vel den politiske delen som den administrative delen av kommunen. Foruten denne innledningen består rapporten av følgende fire hovedavsnitt samt ett vedlegg:

- Rådmannens kommentar
- Lønn og personale
- Finansiell analyse
- Avdelingsavsnittet
- Vedlegg; Bergen kommune - utvikling i tall

Det må innskytes at den engelske kortversjonen av årsrapporten, bare omfattet innledningen og avsnittene "rådmannens kommentar" og "finansiell analyse".

Foruten temaforskjellene er avsnittene i årsrapporten forskjellige først og fremst når det gjelder hvilke regnskapsenheter som de fokuserer på, og hvilke tidsperspektiv de avspeiler. I "rådmannens kommentar", som tilkjenner at årsrapporten er rådmannens beretning til politikerne, beskrives kommunen som helhet. Denne kommentaren er en verbal beskrivelse av det året som er gått. I avsnittet "lønn og personale" gis det en oversikt både for kommunen totalt og de ulike avdelinger over utviklingen de siste fem år når det gjelder lønnsutgifter og antall stillinger. Avsnittet inneholder også en kommentar til personalsituasjonen i regnskapsåret.

"Finansiell analyse" består først og fremst av finansielle modeller, bl.a. en balanse, en finansieringsanalyse og hovedtall, samt kortfattede kommentarer til utviklingen. Når det gjelder finansieringsanalysen, må det bemerkes at den i store trekk er identisk med den anbefalingen som Financial Accounting Standards Board (FASB, 1987) har gitt for utarbeidelse av slike analyser. Det må her innskytes at likhetene mellom disse analysene ikke skyldes at vi har kopiert FASBs analyse. Vi kjente ikke til FASBs anbefaling da vi arbeidet med å utvikle finansieringsanalysen som inngår i den nye årsrapporten. For ytterligere informasjon om så vel finansieringsanalysen som de øvrige finansielle modeller i årsrapporten henvises det til Monsen (1989).

Her skal det likevel bemerkes at så vel balansen som finansieringsanalysen er svært konsentrert. Balansen får plass på en halv side, mens finansieringsanalysen vises over en side. Denne konsentrerte framstillingen står i sterk kontrast til de svært omfattende regnskapsoppstillingene som en finner i det tradisjonelle regnskapet. I avsnittet "finansiell analyse" legges det vekt på å vise utviklingen for hele kommunen over flere (3-5) år. Til sist i dette avsnittet gis det gjennom kommunerevisors uttalelse en garanti for at de regnskapsmessige dataene som inngår i den finansielle analysen, bygger på de regnskapsregistreringene som er gjort i løpet av året.

"Avdelingsavsnittet" består av beskrivelser av de respektive kommunalavdelinger. Innledningsvis gis det en forklaring på de begrepene som anvendes i avsnittet. "Avdelingsavsnittet" utgjør et mellomnivå i beskrivelsen av kommunen. Årsaken er at det i dette avsnittet fokuseres både på den enkelte avdeling som en del av helheten og på den enkelte avdeling som en selvstendig enhet. For å få fram at den enkelte avdeling inngår i helheten, beskrives kommunalavdelingenes ressursforbruk i relasjon til hverandre over en femårsperiode. Den enkelte avdeling som en selvstendig enhet fokuseres det på ved at det for hver kommunalavdeling gjøres en beskrivelse av årets regnskapsstørrelser sammenlignet med hvor mye avdelingen har hatt til disposisjon. Videre beskrives de viktigste hendelsene som har påvirket avdelingens virksomhet og økonomi gjennom regnskapsåret, samt hvordan virksomheten i den enkelte avdeling har utviklet seg gjennom de siste fem år. Tidsperspektivet i "avdelingsavsnittet" varierer altså fra ett til minst fem år.

"Vedlegget" inneholder, foruten ett unntak, bare tall. "Vedlegget" er først og fremst en tallmessig spesifisering av årsrapporten. En leser av årsrapporten kan, men behøver ikke, lese "vedlegget". Den mest omfattende delen av "vedlegget" er en beskrivelse av den enkelte kommunalavdelingens utgifter og inntekter spesifisert for hvert underkapittel, dvs. detaljerte virksomhetsområde. Dessuten inneholder "vedlegget" produksjonsmål. Så vel utgiftene og inntektene som produksjonsmålene er beskrevet for de siste fem år. I tillegg finnes det for hver kommunalavdeling en tabell som viser hvor mye ressurser avdelingen har muligheten til å anvende. "Vedlegget" omfatter

også et eksperimentverksted. I årsrapporten for 1986 er det derfor i "vedlegget" inntatt et regnskap som baserer seg på bedriftsøkonomiske prinsipper. Gjennom eksperimentverkstedet kan alternative modeller presenteres uten at kontinuiteten i årsrapporten brytes. Idéen er at de modeller som presenteres i "vedlegget" og som aksepteres av aktørene i kommunen, senere kan tas inn i årsrapportens øvrige deler.

Konklusjonen blir følgelig at den nye årsrapporten er svært forskjellig fra kommunens tradisjonelle regnskap både når det gjelder form og innhold.

1.5 KONTEKSTEN

Dersom en ønsker å få innsikt i regnskapets funksjoner, er det imidlertid ikke tilstrekkelig å kjenne til regnskapets form og innhold. Regnskap fungerer i og tilknyttet samspill mellom organisasjoner, og regnskap brukes av aktører. Regnskapets funksjoner må derfor sees i sammenheng med den konteksten hvor regnskapet er i aksjon (kfr. f.eks. Hopwood, 1983). Med regnskapets kontekst mener jeg de strukturer og prosesser som påvirker regnskapets funksjoner, dvs. strukturer og prosesser så vel i som utenfor de organisasjoner som er involvert i de samspill, hvor regnskap inngår (kfr. f.eks. Hopwood, 1983; Flamholtz, 1983 og Mellempvik et al., 1988). Ettersom regnskap er preget av full sikkerhet når det gjelder teknologien, dvs. vedrørende de komponenter som regnskapet inneholder og sammenhengen mellom dem (kfr. f.eks. Ijiri, 1975; Meyer, 1983; Mellempvik et al., 1988), har det ofte implisitt vært forutsatt at regnskap fungerer i en sikker og objektiv kontekst. Dette innebærer at konteksten har blitt betraktet ut fra et rasjonelt perspektiv. Konteksten hvor regnskap fungerer er imidlertid ikke bare kjennetegnet av sikkerhet. Det er snarere tvert i mot slik at regnskap i stor utstrekning opererer i en åpen og usikker kontekst. Dermed er det ikke tilstrekkelig å betrakte konteksten ut fra et rasjonelt perspektiv. Boland/Pondy (1983) påpeker at regnskap må forstås med utgangspunkt i så vel at regnskap bygger på en rasjonell modell som at rapporteringen finner sted i en åpen og usikker virkelighet. Regnskapets kontekst er følgelig preget av så vel rasjonelle som naturalistiske perspektiv, dvs. konteksten må forstås som en union av disse perspektivene (Boland/Pondy, 1983:225).

I tilknytning til konteksten hvor kommunens regnskap er i aksjon, vil jeg gå inn på tre forhold. Selv om konteksten må betraktes ut fra et unions perspektiv, har jeg av oversiktsmessige hensyn valgt først å gå inn på et forhold hvor konteksten i hovedsak betraktes ut fra et rasjonelt perspektiv. I de to andre forholdene betraktes konteksten mer ut fra et naturalistisk perspektiv. I tilknytning til det første forholdet knyttes interessen til innholdet i kommunens regnskap, dvs. det tradisjonelle regnskapet og den nye årsrapporten, og til statens og bankenes innvirkning på regnskapsinnholdet. Hensikten er å få fram idéer og forventninger om hvordan kommunens regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. I

tilknytning til de to andre forholdene knyttes interessen til organisatoriske forhold. Først beskrives de organisasjonstypene som denne studien omfatter. Disse beskrivelsene munner ut i en vurdering av hvorvidt organisasjonene er regnskapsorienterte. Deretter går jeg inn på interorganisatoriske forbindelser mellom organisasjonene, og hva så vel de interorganisatoriske relasjonene som særtrekkene ved organisasjonstypene gir av forventninger og idéer når det gjelder regnskapets funksjoner i samspillene mellom organisasjonene.

1.5.1 Staten og bankenes innvirkning på kommunens regnskap

Som det framgikk av beskrivelsen av kommunens regnskap, er det store forskjeller mellom kommunens tradisjonelle regnskap og den nye årsrapporten. Dette betyr at kommunen for ett og samme år har tilgjengelig to forskjellige regnskap når den skal redegjøre for den økonomiske stillingen og utviklingen. Hva kan en så forvente når det gjelder hvilke av disse regnskapene som benyttes i kommunikasjonen mellom kommunen og de finansielle institusjonene? Finner årsrapporten vei inn i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene? Hvem er det som eventuelt bringer årsrapporten inn i samspillet, er det kommunen, staten eller bankene?

Den nye årsrapporten har historien imot seg. Varianter av det tradisjonelle regnskapet som kommunen utarbeider, har eksistert siden på midten av 1920 tallet (se også neste hovedavsnittet). Dette betyr at det tradisjonelle regnskapet er innarbeidet og at bruk av dette regnskapet kan bygge på en sikkerhet som er ervervet gjennom lang erfaring. Når det i tillegg er staten som har utviklet reglene for innholdet i og utformingen av dette regnskapet, dvs regnskapsforskriftene, kan det forventes at i den utstrekning regnskap inngår i samspillet mellom kommunen og staten, så vil det være det tradisjonelle regnskapet og ikke årsrapporten som tillegges vekt. I forskriftene framkommer det dels eksplisitt og dels implisitt at staten skal kunne anvende kommuneregnskap til utarbeidelse av nasjonal statistikk, som grunnlag for tilskuddsberegninger, til kontrollformål og for å gjøre sammenligninger mellom kommuner. Dette innebærer at for staten er kommunens regnskap ment å skulle kunne benyttes til kontroll og som beslutningsgrunnlag, dvs. å fungere på den måten som nevnt i forbindelse med regnskapets tenkte funksjoner. Betraktet ut fra den normative regnskapsteori utgjør følgelig det tradisjonelle kommuneregnskapet et ideal. Staten som prinsipal har fastlagt rapporteringssystemet, og systemet er ment å fungere slik som teorien foreskriver.

Som påvist foran er imidlertid det tradisjonelle regnskapet slik at den informasjon som inngår i regnskapet, ikke tegner klare bilder av kommunens finansielle stilling og situasjon. En kan derfor også forvente at det ikke er slike klare bilder staten er ute etter. Det tradisjonelle regnskapet er derimot preget av en enorm detaljrikhet med spesifikasjon av de ulike utgifter og inntekter

helt ned på de minste underetater og prosjekter. I den utstrekning regnskapsinformasjon fra kommunen inngår i samspillet med staten, kan en følgelig forvente at det staten fokuserer interessen på, er enkelte svært detaljerte regnskapsdata.

Bankene har ikke hatt noen innflytelse på utformingen av og innholdet i det tradisjonelle kommuneregnskapet. I forskriftene for regnskapsutarbeidelsen er heller ikke bankene eksplisitt nevnt som en brukergruppe av kommunale regnskap. Dermed kan en fastslå at dette regnskapet ikke er utviklet med det spesifikke mål for øye at kommunen skulle kunne anvende regnskapet når den er i kontakt med bankene. Det tradisjonelle regnskapet er imidlertid det eneste regnskap som kommunen har hatt i alle år inntil den nye årsrapporten ble introdusert. Det må derfor forventes at i den utstrekning regnskap har inngått i samspillet mellom kommunen og bankene, så er det dette regnskapet som har blitt benyttet. Som det framgikk av beskrivelsene av regnskapsoppstillingene i det tradisjonelle regnskapet, gis det en egen oversikt over lånevilkår o.l. for de låneforretninger kommunen har. I og med at denne informasjonen kan fortelle noe om konkurransesituasjonen når det gjelder å selge låneforretninger til kommunen, kan det forventes at denne informasjon er av interesse for bankene.

Ettersom bankene ikke har hatt innflytelse på utviklingen av det tradisjonelle kommuneregnskapet, kan det imidlertid også forventes at bankene i større utstrekning enn staten vil kunne finne den nye årsrapporten interessant. Som det framgikk av beskrivelsen av innholdet i årsrapporten, minner kommunens årsrapport mye om de årsrapporter som utarbeides av større bedrifter i den private sektor. I motsetning til staten har de fleste banker som kommunen har forretninger med, også forretninger med bedrifter i den private sektor. Det kan derfor forventes at de regnskapsmodeller som inngår i den nye årsrapporten, og den presentasjonsform som er benyttet i årsrapporten, er bedre kjent av bankene enn av staten. Som følge av dette kan en også forvente at årsrapporten lettere får innpass hos bankene enn hos staten, og at den således i større utstrekning kan forventes å inngå i samspillet mellom kommunen og bankene enn i samspillet mellom kommunen og staten.

1.5.2 Organisasjonstyper

Organisasjoner kan studeres fra ulike innfallsvinkler. Interessen kan f.eks. knyttes til de sosiale konstruksjoner som organisasjoner består av, de instrumentelle system som organisasjoner utgjør, organisasjoner som styringssystem og organisasjoner som politiske eller økonomiske system (kfr. f.eks. Astley/Van de Ven, 1983). Jeg er her interessert i å klargjøre hva som særpreger de tre organisasjonstypene; kommunen, staten og bankene; for å få fram om disse særpregene kan gi indikasjoner når det gjelder hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. Dermed kan alle disse innfallsvinklene være interessante. I og med at Brunsson

(1985, kfr. også Brunsson, 1984) angir en måte å inndelegge organisasjoner på som virker overordnet i forhold til de nevnte innfallsvinkler, velger jeg å forsøke å få fram særtrekkene ved disse organisasjonene ved å bygge på Brunsson's inndeling. Brunsson tar utgangspunkt i at organisasjoner kan forstås ut fra måten som de skaffer seg legitimitet på. Organisasjoner legitimerer seg ved handlinger eller ved representasjon, og avhengig av legitimitetsbasen omtaler Brunsson organisasjonene som respektive handlende organisasjoner og representerende organisasjoner. De handlende organisasjonene får sin eksistensberettigelse ved å handle, mens de representerende organisasjonene eksisterer fordi de avspeiler oppfatninger og idéer i organisasjonenes omgivelser. Brunsson påpeker at inndelingen ikke er en dikotomi, men at det dreier seg om ytterpunkter på en kontinuerlig skala. Disse ytterpunktene er ekstremer i den mening at det neppe finnes organisasjoner som fullstendig kan grupperes enten som rene handlende eller som rene representerende. Vanligvis vil det være et både og, men likevel slik at organisasjonens fremste måte å legitimere seg på kan beskrives enten som handlende eller som representerende (kfr. Brunsson, 1984). Hvordan er det så med de tre organisasjonstypene som inngår i denne studien, er de hovedsaklig handlende eller representerende, og kan en forvente at legitimeringsbasen har noen innvirkning på hvordan regnskap vil fungere i organisasjonene? Før jeg forsøker å nærme meg et svar på dette spørsmålet, er det nødvendig å gjøre i en grovkornet beskrivelse hva denne organisasjonsinndelingen innebærer.

Handlende og representerende organisasjoner

Ved å trekke på Brunsson (1984 og 1985) har jeg utarbeidet en tabell som stikkordsmessig viser hva som skiller rene handlende og rene representerende organisasjoner, se tabell 1.4. Foruten at disse organisasjonene legitimerer seg på forskjellig måte, er også organisasjonenes ideologiske grunnlag forskjellig. I handlende organisasjoner vil en finne en felles ideologi. De mål som organisasjonen har satt seg i form av å oppnå et bestemt produksjons- eller omsetningskvantum, et klart definert resultatnivå o.l., vil være med på å fokusere aktørenes interesser i samme retning. Dermed oppnås at organisasjonens aktører deler samme syn på mange forhold. En slik felles ideologisk plattform er et viktig utgangspunkt for samordnet handling (kfr. Jönsson, 1982).

Ettersom den rene handlende organisasjonen vet hva den vil, dvs. å tjene penger ved produksjon og salg, vil dens preferanser være relativt klare. Disse preferansene forventes organisasjonens aktører å innarbeide som sine egne. På den måten vil enighet prege organisasjonen. Konflikter unngås eller forsøkes holdt i sjakk. I den grad konflikter kommer til uttrykk, blir de betraktet som dysfunksjonelle (kfr. Reve, 1982), og forsøkt løst ved henvisning til organisasjonens overordnede ideologi. Den som ikke kan innordne seg denne ideologien, vil få problemer i sitt virke i organisasjonen. Organisasjonen vil ofte forsøke å støte bort det den betrakter som fremmedelementer. Deltakelse i

SÆTREKK VED RENE HANDLENDE OG RENE REPRESENTERENDE ORGANISASJONER		
	Handlende	Reprenterende
Legitimitet	Ved handling	Ved representasjon
Ideologi	Felles	Flerideologisk
Preferanser	Klare, enighet om mål	Sammensatte, uensartete, konfliktfylte
Deltakelse	Permanent basis	Ikke-permanent
Beslutningsprosedyrer	Preget av begrenset rasjonalitet, innsiktstrege	Sterke innslag av rasjonalitet, politisk rasjonalitet, tilpasningstrege
Markeds-tilpasning	Spesialisering	Ikke spesialisering, "altomfattende"
Ressursinntak	Fra markedet, markedskoplet	Ved beslutning, budsjettkoplet

Tabell 1.4 Sætrekk ved rene handlende og rene representerende organisasjoner

organisasjonen forventes å foregå på tilnærmedesvis permanent basis. Aktørene er ansatte i organisasjonen, og de er dermed i alle fall i et korttidsperspektiv forpliktet ut fra organisasjonens ansettelsesvilkår.

Handlende organisasjoner er også svært løsningsorienterte, på den måten at problemer som oppstår søkes løst. Organisasjonene tilstreber rasjonelle beslutninger og rasjonelle løsninger, men pga. av at organisasjonene er løsningsorientert og lite interessert i tidkrevende gjennomarbeidelse av alle alternative løsninger, blir rasjonaliteten i beste fall begrenset (kfr. f.eks. van Gunsteren, 1976).

Spesialisering er også typisk for handlende organisasjoner (kfr. f.eks. Thompson, 1967). Organisasjonenes uttak av finansielle ressurser fra omgivelsene er avhengig av hvor dyktig organisasjonene er i spesialiseringen. En organisasjon med høy grad av spesialisering, forventes å gjøre det bedre i form av gode resultater enn en organisasjon som ikke spesialiserer seg (Thompson, 1967). Ettersom organisasjonenes ressurstilgang er avhengig av spesialisering, kan organisasjonene betraktes som markedskoplet (kfr. Danielsson, 1977). En markedskoplet organisasjon mottar finansielle ressurser som vederlag for de varer og tjenester den leverer til markedet.

Rene representerende organisasjoner mottar ikke finansielle ressurser som følge av salg av varer og tjenester. Ressursene strømmer inn mer som følge av beslutninger og lovregler. Om en følger Danielssons (1977) terminologi, er slike organisasjoner budsjettkoplet. Denne koplingen vedrører to forhold. For det første vil omfanget av ressurstilgangen fra omgivelsene være avhengig av budsjettet eller beslutningene. Dernest vil den interne fordelingen av ressurser mellom de ulike enhetene i

organisasjonen bli foretatt i organisasjonens budsjett. Budsjettet virker dermed som et bindeledd så vel mellom organisasjonen og dens eksterne omgivelser som internt i organisasjonen.

Denne type organisasjoner kjennetegnes også ved at spesialiseringsgraden er lav. Organisasjonen skal forholde seg til mange forskjellige elementer og aktører i omgivelsene, og den har derfor få muligheter til å utvelge seg spesielle nisjer. Ettersom organisasjonen skal forholde seg til ulike elementer og aktører, vil organisasjonen være fortrolig med å håndtere forskjellige problemer. Nærmest kontinuerlig arbeid med nye problemstillinger gjør at representerende organisasjoner er innsiktsfulle, og at de i større grad enn rene handlende organisasjoner preges av rasjonalitet (Brunsson, 1985). Denne rasjonaliteten må forstås i sammenheng med at representerende organisasjoner er preget av konflikt. Alle organisasjonens aktører deler ikke samme oppfatninger, og aktørenes preferanser kan være svært forskjellige. Flere ideologier kan derfor komme til uttrykk i slike organisasjoner. Om organisasjonen skal være representerende, må de ulike ideologiene og dermed også konfliktene få komme til uttrykk. Brunsson (1984) hevder at en måte å få uttrykt konfliktene på, nettopp er ved å benytte rasjonelle beslutningsprosedyrer:

"Rational decision procedures are sometimes a method for dissolution; they are a good way of exposing conflicts." (Brunsson, 1984:7)

Representerende organisasjoner er også karakterisert av det van Gunsteren (1976) benevner politisk rasjonalitet. Den politiske rasjonaliteten henspeiler på at slike organisasjoner i sine tilpasninger må ta hensyn til mange forskjellige idéer og mange ulike preferanser.

"The rationality of politics, of living together, is a historically situated rationality that is continually in the making, that is kept alive by discourse and interaction between a plurality of citizens." (van Gunsteren, 1976:151)

Aktørene i rene representerende organisasjoner er i hovedsak ikke ansatte. De er representanter som er valgte, og vil derfor som regel ikke ha en permanent tilknytning til organisasjonen. Likeledes vil de ulike aktørers innflytelse og makt skifte avhengig av hvilken ideologi som er rådende (kfr. f.eks. Brunsson/Rombach, 1982).

Foruten de forskjeller som alt er nevnt mellom rene representerende og rene handlende organisasjoner, må det også nevnes at rene handlende organisasjoner er innsiktstrege, mens rene representerende organisasjoner er tilpasningstrege (kfr. Brunsson, 1984). For rene handlende organisasjoner vil enighet i preferanser, mål og ideologi lett kunne bli et hinder for rask innsikt i endrete forhold. I slike organisasjoner tolkes informasjon på en ensartet måte og mulighetene for feiltolkning, dvs. tap av momenter som kunne gi innsikt, er derfor store. Når de rene handlende organisasjonene har fått innsikt i de endrete forhold, kan endringene imidlertid raskt tolkes i relasjon til de gitte mål

og preferanser, dvs. disse organisasjoner kan relativt raskt iverksette mål oppfyllende tilpasninger.

I rene representerende organisasjoner vil endringene i omgivelsene måtte tolkes i relasjon til organisasjonens mange mål og til dels uoverensstemmende preferanser. Tilpasningene vil derfor være preget av treghet. Slike organisasjoner vil imidlertid nettopp pga. at de favner mange ulike oppfatninger, vise en stor evne til å få innsikt. Endrete forhold vil alltid bli oppfanget av noen av organisasjonens aktører. Imidlertid vil innsiktservervelsen ikke umiddelbart føre til nye tilpasninger.

Kommunen i perspektivet handlende eller representerende organisasjon

Kommunene må gjennomføre mange forskjellige handlinger så som skoledrift, bygging og vedlikehold av veier, tilrettelegging av tomteområder, eldreomsorg o.l.. Kommunene legitimerer seg imidlertid først og fremst ved representasjon. Kommunens berettigelse ligger i at aktørene i de politiske organer som fatter beslutningene om handlingene, er valgte representanter for kommunens befolkning. Som enhver organisasjon som legitimerer seg ved representasjon, er kommunen beslutningsorientert (kfr. f.eks. Brunsson/Jönsson, 1979 og Likierman/Creasey, 1985). En skulle følgelig kunne forvente at i den grad regnskapet er i fokus i kommunen skulle det være ved å tjene som grunnlag for beslutninger. Koplingen mellom beslutning og handling er imidlertid ganske løs i mange organisasjoner i den offentlige sektor (kfr. Brunsson, 1984). Regnskapene som utgjør rapportering av handlinger kan derfor ikke uten videre betraktes som nært knyttet til beslutningstakingen. Brorström/Olson (1985) viser med utgangspunkt i svenske kommunale forhold at regnskapet nærmest er uten betydning for budsjetteringen, dvs. beslutningene:

"Plans and budgets are never really disturbed by actual ex-post accounting information." (Brorström/Olson, 1985:132)

Beslutningsorienteringen i kommunene kan følgelig ikke benyttes til å konkludere med at kommuneregnskapene vil bli anvendt som beslutningsunderlag (kfr. også Høgheim et al., 1988a). Om en går inn på de særtrekkene som er omtalt ovenfor for representerende organisasjoner, tyder disse på at regnskapene vil ha en lav status i kommunen. For det første er det lettere å representere ved å henvise til framtidige visjoner og idéer enn ved å trekke på data fra fortida. Budsjettene vil følgelig være bedre egnet til legitimering (kfr. f.eks. Olsen, 1970) enn regnskapene. De mange ideologier og forskjellige preferanser som råder blant kommunes aktører, vil også kunne virke til å dempe interessen for regnskap. I og med at det er uenighet om de detaljerte målene, vil drøfting av regnskap og målrealisering kunne fortone seg som uinteressant. Ettersom de politiske aktører som hovedregel ikke er tilknyttet organisasjonen på permanent basis, vil sammenligninger over tid kunne oppfattes som mindre interessant. I kommunen kan det være

slik at de aktører som hadde innflytelse ved beslutningstidspunktet, ikke er i majoritet når regnskapet foreligger. Behandling av regnskap kan derfor oppleves som lite interessant fordi aktørene ikke deltar på permanent basis i organisasjonen. Regnskap er også ment å skulle gi innsikt. For at en organisasjon skal kunne være interessert i regnskapet ut fra ønske om innsiktservervelse, må det foreligge behov for ny innsikt. I kommuner vil aktørenes mange forskjellige ideologier og preferanser kunne virke til å oppfange de endringer som skjer i omgivelsene. Dermed vil kommunen som organisasjon kunne oppleve det som om at innsikt foreligger, og følgelig vil behovet for ny innsikt være dempet. Oppgavene som kommunene må gjennomføre er mange og forskjellige, og kommuner er derfor preget av lav grad av spesialisering. Samtidig endrer disse oppgavene seg relativt lite fra år til år. Behovet for regnskapsinformasjon som grunnlag for å gjøre nye tilpasninger vil derfor også være lite.

Når det gjelder kommunen, blir følgelig konklusjonen at kommunen som organisasjon kan forventes å være lite regnskapsorientert. Om kommunen stilles overfor krav om regnskapsrapportering fra staten og bankene, må den følgelig vie interesse til informasjon som kommunen som organisasjon legger liten vekt på. Om de finansielle institusjonenes tilførsel av finansielle ressurser er avhengig av kommunens regnskapsrapportering, er det rimelig å forvente at kommunen vil utarbeide de nødvendige regnskapsrapporter. Om så er tilfelle, er det flere spørsmål som melder seg, f.eks.: Er disse rapportene forskjellige fra de tradisjonelle regnskaper som kommunen utarbeider, og eventuelt hvorfor? Kan kommunen benytte de nye årsrapportene ved en eventuell slik rapportering? Legger kommunen eventuelt mye ressurser ned i arbeidet med å utarbeide slike rapporter, slik at en kan hevde at kommunen er regnskapsorientert i forholdet til de finansielle institusjonene selv om den som organisasjon er lite regnskapsorientert? Påvirker en eventuell regnskapsrapportering overfor de finansielle institusjonene den interne interessen i kommunen for regnskap? Oppsummert angår disse spørsmålene hvordan kommunen som lite regnskapsorientert organisasjon håndterer eventuelle krav fra de finansielle institusjonene om regnskapsrapportering.

Staten i perspektivet handlende eller representerende organisasjon

Også når det gjelder staten er hovedregelen at det ikke er direkte sammenheng mellom de handlinger staten gjennomfører for ulike aktører og organisasjoner og de finansielle midler som staten mottar fra disse aktørene og organisasjonene. I perspektivet handlende/representerende kan staten som organisasjon følgelig betraktes på samme måte som kommunen, dvs. staten legitimerer seg først og fremst ved representasjon. Staten er dermed også lite regnskapsorientert.

Denne antakelsen underbygges av Meyer (1986). Han argumenterer med at i organisasjoner hvor den daglige drift i stor utstrekning drives etter standardprosedyrer og byråkratiske

regler, vil regnskap nærmest virke overflødig eller til og med nedbrytende. Disse organisasjonene definerer sin egen virkelighet gjennom de regler som de fastlegger. Ettersom reglene er ment å skulle styre virksomheten i organisasjonen, vil organisasjonen være mer opptatt av å utvikle og finjustere reglene enn å få tilbakerapportering i form av regnskapsrapporter om hvordan virksomheten har gått. Etter Meyers argumentasjon vil regnskapet kunne virke nedbrytende fordi det kan avspeile virkeligheten på en annen måte, og til og med avspeile en annen virkelighet, enn det reglene forutsetter.

Selv om staten er lite regnskapsorientert krever den en mengde regnskaper fra andre organisasjoner og individer. En del av disse regnskapene benytter staten som grunnlag for å fastsette sin egen inntekt, dvs. skatten. Kommunene er forpliktet til å sende regnskap til fylkesmannen som er en statsetat. Disse regnskapene benyttes ikke i forbindelse med statens inntektsfastsettelse. Hva kan være grunnen til at staten som lite regnskapsorientert organisasjon krever disse kommunale regnskapsrapporter, når den selv engasjeres lite av regnskapsinformasjon? Er det kanskje bare en regel som sier at kommuner skal sende inn regnskapene, og at staten ikke bruker den innsendte informasjonen, eller er det kanskje en forskjell mellom det å være opptatt av eget og andres regnskap? Kan en kanskje hevde at staten er lite regnskapsorientert når det gjelder interne anliggender, men opptatt av regnskapene til de organisasjoner den samhandler med? Disse spørsmålene indikerer at selv om staten er en lite regnskapsorientert organisasjon, så kan en ikke uten videre konkludere med at kommunens regnskap er uten funksjoner i samspillet mellom staten og kommunen.

Bankene i perspektivet handlende eller representerende organisasjoner

I motsetning til kommunen og staten er bankene mer handlingsorienterte. Selv om f.eks. norske bankers legitimitet delvis også bygger på representasjon ved at det f.eks. skal være politiske representanter i bankenes styre, overlever bankene først og fremst som følge av handlinger. Bankenes handlinger er dels å formidle finansielle ressurser og dels å utføre andre banktjenester overfor aktører og organisasjoner i omgivelsene. Som vederlag for disse banktjenestene mottar bankene finansielle ressurser fra de aktører og organisasjoner som har nytt godt av tjenestene. Ved å ta utgangspunkt i kjennetegnene, som vist i tabell 1.4, ved rene handlende organisasjoner, kan det utledes forventninger om at organisasjoner som primært legitimerer seg ved handlinger er mer regnskapsorienterte enn organisasjoner som legitimerer seg hovedsaklig ved representasjon.

Med unntak av statsbankene som er opprettet av staten for å hjelpe til med finansieringen av særskilte oppgaver, legitimerer så vel internasjonale som nasjonale private banker seg ved å handle i markedet. Det kan følgelig forventes at disse private bankene er interesserte i å få vite hvor godt de har handlet i markedet. Slike analyser vil kreve regnskapsdata som viser hva

bankene har levert til markedet og hva de har mottatt i vederlag for leveransene. Ved at bankene vet hva de vil, dvs. i alle fall å overleve ved hjelp av de vederlag de mottar for ytelsene til kundene, er den overordnede ideologi mer felles og preferansene mer klare enn i staten og kommunen. Regnskapet kan gi informasjon om hvorvidt denne ideologien etterleves og om preferansene følges. Bankene som organisasjoner har også aktører som deltar mer permanent enn det som er tilfelle i organisasjonene staten og kommunen. Det kan derfor forventes at aktørene i bankene er mer interesserte i å følge den økonomiske utviklingen over tid enn det som er tilfelle i staten og bankene. Gjennom regnskapsrapporteringene er det mulig å følge den økonomiske utviklingen fra periode til periode. Ettersom organisasjoner som legitimerer seg primært ved handlinger, er preget av begrenset rasjonalitet, vil de ha behov for hjelpemidler som kan gi innsikt. Regnskapet er nettopp et slikt hjelpemiddel. I og med at bankene er spesialiserte i markedet kan en forvente at de har behov for å å kjenne til hvordan det har gått i de ulike markedssegment. Ettersom regnskap kan gi slik informasjon, kan det forventes at bankene er opptatt av regnskap.

Konklusjonen blir følgelig at bankene kan forventes å være mer regnskapsorienterte enn staten og kommunen. Hvordan er det så med disse regnskapsorienterte organisasjonene, er de også opptatt av kommunekundenes regnskap, og gir eventuelt denne interessen seg utslag i at de anvender disse kundenes regnskap til kredittbedømmelser o.l.? Dette spørsmålet kan imidlertid ikke besvares ved bare å ta utgangspunkt i at bankene som organisasjoner er regnskapsorienterte. For å nærme meg et svar på spørsmålet i den hensikt å kunne utlede klarere idéer og forventninger om hvordan kommunens regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og bankene, er det nødvendig å gå nærmere inn på de organisatoriske samband som er mellom kommunen og bankene.

1.5.3 Interorganisatoriske relasjoner

"Different environmental conditions and different types of relationship with outside parties will ... require different types of organizational structural accommodation for a high level of performance to be achieved."
(Child, 1972:3)

Omgivelsene påvirker hvordan organisasjoner tilpasser seg (kfr. også Thompson, 1967). En måte å forsøke å få innsikt i hvordan tilpasningene skjer, er ved å analysere de nettverk som er mellom organisasjonene som samspiller (kfr. f.eks. Aldrich, 1979). Ved slike nettverksanalyser er det imidlertid ofte vanskelig å klarlegge hvilke forhold og faktorer som det er relevant å inkludere (kfr. f.eks. Pfeffer, 1982:121ff). Dette problemet oppstår også her. Hvilke dimensjoner i sammenbindingen mellom organisasjonene er det relevant å gå inn på? Pfeffer/Salancik (1978) påpeker tre hoveddimensjoner som det kan være aktuelt å studere for å få innsikt i hvordan organisa-

sjoner er sammenbundet. Jeg har her valgt å drøfte de interorganisatoriske relasjonene mellom kommunen og dens finansielle institusjoner ut fra nettopp disse hoveddimensjonene. I følge Pfeffer/Salanciks (1978) resonnement utgjør disse dimensjonene:

- * Graden av sammenbinding mellom organisasjonene ("the degree of interconnectedness of the organizations").
- * Graden av ressurskonsentrasjon ("the degree of concentration of resources").
- * Graden av ressursknapphet eller ressursrikelighet ("the degree of scarcity or munificence of resources").

Disse dimensjonene vil i følge Pfeffer/Salancik påvirke forholdet mellom aktørene i organisasjoner som på en eller annen måte samhandler. Forholdet mellom organisasjonenes aktører vil videre påvirke usikkerheten omkring samhandlingen og dermed også organisasjonenes strukturer og tilpasninger. Pfeffer (1982:157) påpeker at usikkerhet kanskje er et for globalt begrep for å kunne forklare organisasjonsstruktur og tilpasning. I den sammenheng som jeg her vil benytte disse hoveddimensjonene, har imidlertid denne invendingen ingen betydning. Jeg vil her ikke gå inn på hvordan forholdet er mellom aktørene i disse organisasjonene. Disse dimensjonene vil jeg derimot benytte som utgangspunkt for å beskrive forholdet mellom organisasjonene, dvs. kommunen og de finansielle institusjonene, og ut fra disse beskrivelsene utlede forventninger og idéer om hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom disse organisasjonene. Det må her innskytes at jeg i liten utstrekning går inn på forholdet mellom de finansielle institusjonene, dvs. mellom staten og bankene. Årsaken til dette er at forholdene mellom de finansielle institusjonene i liten utstrekning gir grunnlag for forventninger om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og de ulike finansielle institusjonene. I de tilfeller hvor forholdet mellom de finansielle institusjonene forventes å virke inn på regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og disse institusjonene, går jeg inn på dette i tilknytning til drøftingen av forholdet mellom kommunen og den aktuelle finansielle institusjon.

Før jeg ser på forholdet mellom kommunen og de finansielle institusjonene, må imidlertid de nevnte hoveddimensjonene gjøres klarere. Graden av sammenbinding mellom organisasjonene angår, slik jeg betrakter det, minst to forhold. Dels kan den referere til økonomiske sammenbindinger, dvs. i hvilken utstrekning organisasjonene er økonomisk avhengige av hverandre. Dels angår denne dimensjonen politiske sammenbindinger, dvs. i hvilken utstrekning organisasjonene er avhengige av hverandre på andre måter enn via rene økonomiske transaksjoner. Eksempelvis kan en bedrift være avhengig av kommunal bevilgning, samtidig som kommunen kan være avhengig av at den type bedrift finnes i området. Selv om økonomiske element kan være innbakt i de politiske sammenbindinger, vil disse elementene være mer uklare og indirekte enn når det dreier seg om rene økonomiske sammenbindinger.

Slik jeg anvender dimensjonen "graden av ressurskonsentrasjon", angår den hvor tilgangen på økonomiske ressurser finnes. Dersom ressursen er tilgjengelig fra flere kilder, er graden av ressurskonsentrasjon lav. Dimensjonen "graden av ressursknapphet" refererer til at det kan være ulik tilgang på økonomiske ressurser. Ressursknapphet kan skyldes at etterspørselen etter ressursen er høy og at tilbudet av ressursen er lavt, dvs. det er konkurranse om ressursen.

Med utgangspunkt i klargjøringen av disse hoveddimensjonene, vil jeg drøfte de interorganisatoriske relasjonene mellom kommunen og henholdsvis staten og bankene. I forlengelsen av hver av disse drøftingene går jeg inn på hvilke idéer og forventninger de interorganisatoriske relasjonene leder fram til når det gjelder regnskapets funksjoner i de aktuelle samspill.

Kommunen og staten som omgivelser for hverandre

Bergen kommune mottar, som tidligere påpekt (kfr. tabellene 1.1 og 1.2), årlig betydelige midler fra staten. Kommunen har forskuttet enkelte prosjekt som staten har det finansielle ansvaret for, og kommunen innbetaler også enkelte avgifter til staten. De beløpene som kommunen overfører til staten er imidlertid beskjedne sammenlignet med tilskuddsbeløpene som kommunen mottar. Det må her likevel bemerkes at alle skatteytterne i kommunen må innbetale alle skatter, dvs. også statsskatten, til kementerianen i kommunen. Dette er imidlertid kun en teknisk ordning tilknyttet skatteinnkrevingen. Ordningen innebærer ikke at kommunen bruker av sine midler til overføringer til staten. Den økonomiske gjensidige avhengigheten mellom staten og kommunen er følgelig liten. Kun om en trekker inn indirekte virkninger av kommunale og statlige aktiviteter kan det se ut som om at forholdet mellom kommunen og staten er preget av noe mer økonomisk gjensidig avhengighet. Gjennom sysselsetting i kommunale aktiviteter påløper det utvilsomt statsskatt, og gjennom statlig sysselsetting i kommunen påløper det også kommuneskatt. Imidlertid kan det reises spørsmål ved om denne økonomiske avhengigheten er gjensidig. Ettersom det er staten gjennom Stortinget som tar alle beslutninger om størrelsen på statsskatteprosenten samt vedtar innenfor hvilket intervall kommuneskatten kan ligge, er nok staten mer uavhengig enn kommunen.

Den politiske sammenbindingen mellom kommunen og staten kan betraktes ut fra to perspektiver; motsetningsperspektivet og partnerperspektivet (kfr. Fimreite, 1986). Motsetningsperspektivet fokuserer på at kommunen har lokalt selvstyre, og at dette innebærer frihet fra staten. Denne friheten er imidlertid begrenset ved at staten gjennom lover og retningslinjer kontrollerer mye av kommunens virksomhet. Staten blir følgelig den sterkeste part i denne sammenbindingen. Ettersom staten til tross for det kommunale selvstyret har makt over kommunene, vil kommunen nærmest se på staten som en fiende. Forholdet mellom staten og kommunen vil følgelig være lite preget av samarbeid. Samhandlingene er altså ikke et produkt av sam-

arbeid og felles interesser, men kommer som følge av regler vedtatt av staten. Partnerperspektivet fokuserer på at både staten og kommunen skal tjene fellesskapets interesser, og at de mange oppgaver i samfunnet som krever offentlig innsats, løses ved at det er utstrakt samarbeide mellom stat og kommune. Staten og kommunen blir da mere partnere enn motspillere. Partnerperspektivet knyttes gjerne til den økonomisk ensidige avhengigheten mellom kommunen og staten. Men i tillegg til at kommunen er avhengig av finansielle ressurser fra staten, så er staten avhengig av kommunen for å få iverksatt statens politiske vedtak på et lokalt plan.

Disse perspektivene må betraktes som ytterpunktene på den kontinuerlig skalaen, fiendskap-vennskap. Forholdet mellom kommunen og staten kan nok ikke beskrives ut fra bare ett av disse perspektivene. Perspektivene kan imidlertid indikere at det i dette sammenbindingsforholdet inngår så vel motsetninger som fellesinteresser. Staten regulerer mange av kommunens aktiviteter og setter grenser for hva kommunen kan gjøre. Når det gjelder gjennomføring av statlig vedtatte aktiviteter på lokalplanet, er imidlertid staten avhengig av kommunen. Jeg vil følgelig konkludere med at det er gjensidig politisk avhengighet mellom staten og kommunen. I dette avhengighetsforholdet er imidlertid staten den sterkeste part i og med at staten via lovgivningen og retningslinjer har makt til å regulere kommunen. Statens maktstilling overfor kommunene framkommer også gjennom de reglene som gjelder for tilskuddene. Det er staten som fastsetter reglene, som ofte er detaljerte, for hvilke typer aktiviteter som det kan gis tilskudd til (kfr. f.eks. NOU, 1982:15 og Stortingsmelding, 1983-84:26).

Når det gjelder tilgangen på tilskuddsmidler, så har kommunen bare en kilde, dvs. staten. Kommunen mottar nok en del overføringer fra andre kommuner. Imidlertid utgjør disse midlene svært beskjedne beløp, og de angår i hovedsak oppgjør for tjenester som kommunen har utført for andre kommuner, dvs. refusjoner. Ettersom kommunen følgelig bare kan få tilskuddsmidlene fra staten, er kommunens forhold til staten karakterisert av at kommunen står overfor omgivelser hvor ressurskonsentrasjonen er høy. Selv om ressurskonsentrasjonene er høy, er det mange kommuner som ønsker tilgang på de statlige midler. Alle landets kommuner skal ha tilførsel av tilskuddsmidler fra staten. Dette betyr at tilskuddssituasjonen preges av at tilbudet er lite i forhold til den store etterspørselen. Dermed er kommunens forhold til staten også preget av at kommunen står overfor omgivelser hvor graden av ressursknapphet er stor. Ettersom staten er monopolist når det gjelder tilføring av tilskuddsmidler, og ettersom det er mange kommuner som ønsker å få tilgang på tilskuddsmidlene, så framstår staten også betraktet ut fra disse dimensjonene som den som har makten i forholdet stat-kommunen.

Thompson (1967, kfr. også Pfeffer/Salancik, 1978) understreker at når en organisasjon er avhengig av ressurstilførsel fra en annen organisasjon, må den førstenevnte organisasjonen på

en eller annen måte forsøke å tilpasse seg den sistnevnte organisasjonen. Ettersom det er staten som har makten i samhandlingsforholdet med kommunen, kan det forventes at kommunen har tilpasset seg staten. Staten utgjør det en kan benevne som en relativt stabil omgivelse for kommunen, dvs. kommunens forhold til staten har helt fra formannskapslovenes tid ikke vært preget av bråe og fundamentale endringer. Om en videre trekker på Thompson (1967:71), kan en følgelig forvente at kommunen vil gjøre sine tilpasninger til staten etter de regler som gjelder for samhandlingsforholdet.

Kommunens regnskap og staten

Også om en går inn på utviklingen av kommunens tradisjonelle regnskap framkommer det at staten er den sterkeste part i forholdet mellom kommunen og staten. Inntil formannskapslovene i 1837 var kommunene embetmannsstyrt, og staten (kongen) hadde følgelig fullstendig kontroll over kommunenes økonomi. Når det gjaldt byregnskapene som er den mest kjente kommuneregnskapstype fra denne tida, ble det f.eks. i et eget reskript av 15. mars 1773 understreket at statsmakten skulle ha fullt innsyn i og full kontroll med byens økonomi. I reskriptet ble magistraten (en samlebetegnelse for borgermester og rådmann) truet med mulkt og fengselstraff om han ikke innen utgangen av mars måned etter regnskapsåret sendte inn revidert regnskap for byen. Etter lovfastssettelsen av det kommunale selvstyret gjennom formannskapslovene av 1837, fikk kommunene en friere stilling overfor staten. Brytningstida omkring lovhjemlingen av kommunenes selvstyre, kan beskrives godt med utgangspunkt i motsetningsperspektivet. Lovene kom som et resultat av at sentrale norske politikere hadde vunnet fram med en argumentasjon om at staten og kommunen nærmest stod i et motsetningsforhold. Den relativt frie stillingen som kommunene gjennom lovene fikk overfor staten, kommer bl.a. til uttrykk i den første norske forskriften som regulerer kommunenes regnskapsutarbeidelse. I denne forskriften, kfr. Circulære for Kommunekasseregnskaberne i Herrederne og i Byerne av 15. november 1883, gis kommunen stor frihet når det gjelder å utforme sine egne regnskaper.

Kommunenes frihet når det gjelder regnskapsutarbeidelse ble imidlertid dramatisk redusert i 1924. Dette året sendte staten ut en ganske detaljert forskrift om kommunenes budsjettering, regnskapsføring og regnskapsrapportering (Norsk Lovtidende, 1924). Gjennom denne forskriften ble kommunene pålagt å utarbeide en mengde regnskapsrapporter, og det ble innført et relativt komplisert bokføringssystem. Begrunnelsen for denne forskriften og den kompliserte regnskapsteknologien finner en i den gjeldskrisen som rammet norske kommuner på 1920-tallet. Som følge av store kommunale investeringsprosjekter så som bygging av skoler, kirker, sykehus, veier og elektrisitetsverk økte kommunenes gjeld med mer enn 200 % i perioden 1914 - 1919 (Seip, 1949). På grunn av nedgangstidene med stor arbeidsledighet etter første verdenskrig og et betraktelig lavere kraftforbruk enn forventet ved investeringene i elektrisitetsverk,

fikk mange kommuner vanskeligheter med å betale avdrag og renter på sine lån. Staten måtte derfor gå inn og hjelpe flere kommuner i den vanskelige økonomiske situasjonen. Forskriften av 1924 må følgelig sees på som et middel som staten ville benytte for å hindre at kommuner i framtida skulle misligholde sine lån og påføre staten økonomiske forpliktelser. Dette framkommer bl.a. ved at forskriften la stor vekt på at det i kommunens regnskap skulle gis en særskilt spesifisering av så vel bruken av lånemidlene som avdragsbetalingen. For å få til en slik spesifisering måtte alle lånetransaksjoner føres på en komplisert måte. Denne metoden for transaksjonsbehandling er beholdt i alle senere forskrifter. Dette innebærer at de prinsipper som benyttes for behandlingen av lånetransaksjoner i dagens kommuneregnskap, har sitt utgangspunkt i den kommunale gjeldskrisen i begynnelsen av dette århundret.

Det er imidlertid ikke bare lånebehandlingsreglene som er videreført. Om en ser bort fra benevnelsene på kontoene og oppstillingene, synes den største forskjellen mellom forskriften fra 1924 og dagens forskrift å være at dagens forskrift inneholder mange flere regler enn 1924 forskriften. For hver ny forskrift som er kommet, ser det ut som at de fleste av de tidligere reglene er beholdt samt at det er kommet inn en del nye. Ettersom disse reglene for kommunens regnskap er gitt av staten, innebærer det at i alle forskriftene som er utarbeidet fra og med 1924, dvs. i forskriftene av 1924, 1936, 1942, 1957 og 1971 (kfr. Norsk Lovtidende, 1924; Norsk Lovtidende, 1936; Innenriksdepartementet, 1942; KAD, 1958; KAD, 1971) ansees statens informasjonsbehov som svært sentralt ved den kommunale regnskapsutarbeidelsen (kfr. Mellemlvik, 1987a). Til og med i den komitéen som utarbeidet forslaget til dagens gjeldende forskrifter, var halvparten av komitémedlemmene representanter for statssektoren (kfr. KAD, 1965). Det foreligger nå et forslag til nye forskrifter (KAD, 1988). Dette forslaget er betydelig forskjellig fra de gjeldende forskriftene. Etter forslaget får hver enkelt kommune betydelig frihet til å organisere og utforme regnskapssystemet i egen kommune. Dersom dette forslaget vedtas og iverksettes, innebærer det at ikke bare statens men også den enkelte kommunes informasjonsbehov settes i fokus.

Til dags dato har imidlertid kommunene måttet tilpasse sine regnskaper i forhold til statens informasjonsbehov. I denne tilpasningen har kommunene vært nødt til å forholde seg til de regnskapsreglene som er fastsatt i forskriftene. Imidlertid har ikke dette betydd at kommunen ikke har gjort sine egne tilpasninger i forhold til forskriftene. Som jeg viste foran (kfr. figurene 1.3 og 1.4), behandler Bergen kommune så vel valuta-lånene som lånene som føres over lånefondet på en annen måte enn det forskriftene tilsier. Denne tilpasningen til forskriftene har gitt kommunen et finansielt friere spillerom enn det forskriften åpner for. Ettersom kommunens regnskap forøvrig følger forskriftene, ser kommunens regnskap ut som et rent "forskriftsregnskap". Kommunen framstår følgelig som om den følger forskriftene samtidig som den gjennom regnskapsføringen har skaffet seg en finansiell fleksibilitet som ikke følger

av forskriftsreglene.

Kommunens tradisjonelle regnskap er som nevnt svært omfattende. Dette er ikke unikt for Bergen kommune. Alle landets kommuner er forpliktet til å utarbeide sine tradisjonelle regnskaper etter forskriftene, og alle kommuneregnskapene vil derfor være omfangsrike. Det er følgelig ikke rimelig å forvente at statens aktører leser disse regnskapene, inklusive Bergen kommunes regnskap, fra perm til perm. Det er vel heller slik at staten ved å fastsette alle reglene for kommunenes regnskapsutarbeidelse og regnskapsrapportering, mener at den styrer kommunene. Dermed er det ikke den økonomiske informasjonen i regnskapet som blir mest interessant for staten, men reglene tilknyttet regnskapsutarbeidelsen og regnskapsrapporteringen. Ut fra dette resonnementet kan en også forstå hvorfor forskriftene er blitt stadig mer omfattende. Danielsson (1977) framhever at når en organisasjon har lært seg å løse et problem på en måte, så har den en tendens til å la denne løsningen overføres også til nye problemer. Sediment fra fortida vil følgelig bestemme løsningene i framtida. Staten fant i 1924 en måte å løse problemet med kommunenes mislighold av sine gjeldsforpliktelser. Denne løsningen som bestod i regelstyring på budsjett- og regnskapsområdet, har så blitt tatt med inn i ei framtid som ble stadig mer kompleks og som følgelig innbefattet stadig nye regnskapsproblemer. Resultatet har blitt at det regnskap som kommunene i dag må utarbeide i henhold til de statlig gitte regler, er svært uoversiktlig og svært komplekst.

Dette resonnementet underbygges også av Puxty et al. (1987). De påpeker at de forhold som staten som organisasjon har til omgivelsene, er preget av autoritative reguleringer, og at den styrer sin virksomhet gjennom regler og hierarkiske kontrollsystemer. Om staten setter krav til regnskapsrapportering fra kommunen i tilknytning til overføring av midler, trenger følgelig ikke dette å bety at staten er spesielt opptatt av de økonomiske sider ved de prosjekter som har fått tilskuddsmidler. Årsakene til at staten er interessert i regnskapene, kan derimot være for å kontrollere om kommunen følger de regler som gjelder for overføringene.

Utover det å benytte kommuneregnskapene til å kontrollere at kommunen følger reglene, kan en forvente at staten er opptatt av særskilte typer regnskapsinformasjon. Disse informasjonstypene har sammenheng med de reglene som gjelder for de statlige overføringene. Statens overføringer til kommunene skal etter reglene dels virke til utgiftsutjevning og dels til inntektsutjevning mellom kommunene (kfr. Stortingsmelding nr. 26, 1983-84, og Østre, 1984). Utgiftsutjevning overføringer er ment å bidra til å minimalisere utgiftsforskjellene kommunene imellom ved å gjennomføre en og samme type aktivitet. De inntektsutjevning overføringer skal bidra til å redusere ulikheter mellom kommunene når det gjelder inntektene, og da spesielt skatteinntektene. Ut fra dette skulle en forvente at kommuner som kunne regnskapsrapportere en vanskelig økonomisk situasjon og utvikling (høye utgifter og lave inntekter) ville stå sterkt i

konkurransen om overføringer fra staten. En skulle videre kunne forvente at det ble viktig for kommunen bl.a. gjennom regnskapet å få fram at den økonomiske situasjonen var vanskelig. Fevolden og Sørensen (1983) framsatte den hypotesen at det tilskuddssystem som gjaldt inntil 01.01.86 (se kapittel 3) oppmuntret kommunene til å forvrengte informasjon om kommunens økonomiske situasjon. Denne hypotesen er vanskelig å teste empirisk. De fikk imidlertid fram indikasjoner på at rapportering av en økonomisk situasjon med økende utgifter uavhengig av hva som skjer med inntektene, øker mulighetene for å få statstilskudd. Ved å benytte en modell hvor både kommunens skatteinntekter og kommunens renter og avdrag vokste, fant de at veksten i skatteinntektene nesten ikke hadde noen betydning for tildelingen av tilskudd. Økning i renter og avdrag hadde derimot stor forklaringskraft. Dermed blir konklusjonen at det kan forventes at i den utstrekning staten er interessert i spesielle typer regnskapsinformasjon, så er interessen knyttet til de kommunale utgiftene.

Når det gjelder den nye årsrapporten, så er den som nevnt ikke oppbygd etter de regnskapsforskriftene som staten har gitt for kommunene. Årsrapportene utgjør følgelig en tilleggsrapportering og tilleggsinformasjon som går ut over de krav som ligger i de reglene som forskriftene utgjør. Statens interesse for kommuneregnskap kunne som nevnt forventes å være knyttet enten til kontroll av at regler ble fulgt eller til de regnskapsposter som reglene forutsetter at det skal legges vekt på. Ettersom årsrapporten ikke fokuserer på noen av disse forhold, kan en forvente at staten ikke er spesielt interessert i årsrapportene.

Forventningen om at årsrapporten tillegges liten interesse kan også underbygges av at staten som organisasjon i sterk grad legitimerer seg ved representasjon. Innsiktservervelse i staten vil følgelig være preget av at organisasjonen gjennom aktørene reflekterer mange forskjellige ideologier og preferanser. Organisasjonen vil følgelig ha innsikt vedrørende endrete forhold til tross for at den ikke uten videre kan tilpasse seg i relasjon til den nye innsikten. Det behovet for ny innsikt som årsrapporten er ment å møte, vil organisasjonen følgelig kunne betrakte som allerede tilfredsstillt.

Kommunen og bankene som omgivelser for hverandre

Sammenbindingen mellom kommunen og bankene er annerledes enn sammenbindingen mellom kommunen og staten. Bankene gir ikke tilskudd til kommunen. Det er rene forretningsforbindelser bankene har med kommunen. Bankene er interessert i å tjene penger, og kommunen blir overfor bankene en kunde på lik linje med andre kunder på samme størrelse. På ett område framstår imidlertid kommunen som betraktelig bedre enn mange andre kunder. Etter kommunelovens § 56 (kfr. også Hammer, 1984) er kommunen gitt vern mot konkurs. Det kan følgelig ikke åpnes konkursbehandling i kommunen. Det kan derfor forventes at kommunen overfor bankene framstår som en særdeles sikker kunde. I tilknytning til at kommunen ikke kan

gå konkurs, er det imidlertid satt strenge formkrav til kommunens låneopptak. Låneopptakene må være politisk vedtatte og godkjente av staten. Ettersom bankenes sikkerhet bygger på at disse formkravene er innfridd, kan det forventes at bankene vil være opptatt av at disse formkravene er innfridd før de gir kommunen lån.

I og med at kommunen er kunde i dette forholdet, kan det forventes er den som andre kunder er interessert i å kjøpe der den kan få en god vare til en rimelig pris. For bankene blir det følgelig viktig å legitimere seg gjennom låne- og innskuddsvilkårene som en tilbyder med gode produkter overfor kommunen. Den økonomiske sammenbindingen mellom kommunen og bankene blir dermed i stor grad gjensidig. Bankene leverer finansielle ressurser og tjenester til kommunen, og kommunen leverer finansielle ressurser til bankene som vederlag for det mottatte.

Bankene og kommunen lever ikke i et slikt gjensidig politisk avhengighetsforhold som kommunen og staten. Unntaket er kanskje forholdet mellom kommunen og statsbankene. Statsbankene kan ikke velge sine kunder på samme måte som andre banker, og statsbankene har sin legitimitet i lovbestemmelser som tilsier at bankene skal yte finansiell hjelp til enkelte spesifiserte oppgaver. En del av disse oppgavene er ment å skulle settes ut i livet av kommunen, og følgelig blir det en politisk gjensidig avhengighet mellom disse bankene og kommunen.

Den politiske sammenbindingen mellom kommunen og de utenlandske banker som den har forretningsforbindelser med, er svært løs. Selv om bankene må tilpasse seg de norske lovregler og reguleringer som gjelder for bankforretninger med kommuner, er bankene ikke forpliktet til å gå inn i dette markedet. De forretninger som disse bankene har med norske kommuner må også antas å være relativt beskjedne i forhold til omfanget av bankenes totale forretninger. Dette innebærer at Bergen kommune og andre norske kommuner utgjør en relativt liten del av bankenes fortjenestegrunnlag. Det kan følgelig ikke forventes at disse bankene er så oppbundet i det norske markedet at de gjennom selve engasjementene har skapt en politisk avhengighet.

De norske sparebankene og forretningsbankene er i mye større utstrekning enn de utenlandske bankene oppbundet i det norske markedet. Sparebankene og forretningsbankene er derfor i større utstrekning enn de utenlandske bankene avhengig av politisk velvilje og forståelse. Dette har bl.a. gitt seg utslag i at enkelte av disse bankene den senere tid har ansatt egne informasjonsmedarbeidere som skal motvirke det negative bildet som de mener at mediaene har skapt av bankene. Administrerende direktør, Torbjørn Haug, i Nordlandsbanken uttalte f.eks. følgende i forbindelse med at banken ansatte en avisredaktør som banksjef:

"Etter hvert er det tegnet et negativt mediabilde av Nordlandsbanken. Vi har i en tid vært på utkikk etter profesjonelle folk som kunne takle dette problemet" (Nordlands Framtid, 1987: 12. november s. 4)

Et annet eksempel som viser at disse bankene er avhengige av de politiske oppfatninger og vurderinger i samfunnet, er at det i bankenes styrer inngår partipolitikere. Selv om disse bankene følgelig i sine forretninger generelt er avhengig av politisk velvilje, er den politiske avhengigheten relativt ensidig. Kommunen er ikke forpliktet til å sette ut i livet aktiviteter som disse bankene er forpliktet til å finansiere.

Kommunen er heller ikke forpliktet til å gjøre sine forretninger med en bestemt bank eller et fåtall banker. Den eneste begrensingen som gjelder i forbindelse med valg av bank, er at staten for tiden ikke tillater kommunen å oppta nye lån i utlandet. Kommunen står følgelig relativt fritt når det gjelder å velge bankforbindelser. Konsentrasjonen av de ressurser som kommunen gis tilgang på via bankene, er dermed relativt lav. Ettersom det er mange banker som kommunen kan henvende seg til i forbindelse med låneopptak, har kommunen i sitt forhold til bankene en situasjon med relativt stor ressursrikelighet.

Om en sammenligner de interorganisatoriske relasjonene mellom kommunen og bankene med relasjonene mellom kommunen og staten, ser en at bankene ikke står i den maktstillingen overfor kommunen slik som tilfellet er med staten. Bankene er i konkurranse med andre banker om å få eller beholde kommunen som kunde. For bankene blir det følgelig viktig å legitimere seg som interessant overfor kommunen. Mange av de største bankene har da også tilpasset seg kommunene ved å etablere egne avdelinger som skal ivareta forretningene med kommuner og andre organisasjoner i den offentlige sektor.

Kommunens regnskap og bankene

De fleste av bankene som har med Bergen kommune å gjøre, har hatt forretninger med kommunen i flere år. Når kommunen i tillegg er sikret mot konkurs, kan en forvente at forholdet mellom kommunen og bankene er preget av stor tillit. Dette skulle indikere at bankene ikke skulle være særlig opptatt av regnskap til kontrollformål. Som nevnt krever imidlertid sikkerheten at visse formkrav er innfridd i forbindelse med låneopptaket. En kan derfor forvente at bankene er mer opptatt av at formkravene er innfridd enn i å bruke regnskapsinformasjon til kontrollformål. Denne forventningen underbygges også av bankmannen Wanzenbergs (1984) erfaringer. Selv om han har hatt med kommuner å gjøre i andre land hvor kommuner kan gå konkurs, hevder han at bankforretninger med kommuner ikke preges av at banken i stor utstrekning bruker kommunens regnskapsdata til kontroll. Også i disse landene er kommunenes låneopptak sterkt regulerte. Etter hans oppfatning er bankens arbeid med bankforretninger i tilknytning til kommuner derfor preget av et nitidig teknisk arbeid, hvor det f.eks. må påses at de mange dokumenter som hører til slike forretninger, har de

riktige underskrifter og er legaliserte på foreskrevne måter.

I en bok som sparebankene i Norge utgav i 1985 om kommunal virksomhet og økonomi (kfr. Sparebankforeningen, 1985), framgår det likevel at kommuneregnskap er av interesse for banker. En betydelig del av denne boka vier oppmerksomhet nettopp til kommuneregnskap. Det vises bl.a. hvordan kommuneregnskap kan analyseres. Dermed skulle en forvente at disse bankene var opptatt av å bruke kommuneregnskap i tilknytning til beslutning om og/eller kontroll av bankforretninger med kommuner. Imidlertid tyder uttalelser i forordet til boka på at det ikke er behovet for regnskapsdata til beslutning og kontroll som er årsaken til at sparebankene ønsker å lære seg mer om kommuneregnskap:

"Det endelige målet med opplegget er at det, som et redskap i sparebankenes hender, skal bidra til at kommuner, fylkeskommuner og andre offentlige institusjoner nettopp velger sparebanken som hovedbankforbindelse."
(Sparebankforeningen, 1985:1)

Dermed framgår det at intensjonen bak interessen for kommuneregnskap fra sparebankenes side ikke er at bankene skal bli i bedre stand til å velge hvilke kommunekunder de skal ha forretninger med, men at bankenes innsikt skal bidra til at kommuner generelt velger sparebankene. Bankenes interesse for regnskap kan følgelig betraktes som et middel for å vise både interesse for kommunen og engasjement i kommunens økonomiske situasjon. Bankenes regnskapsinteresse har dermed med bankenes legitimering overfor kommunen å gjøre.

I og med at sparebankene ønsker å ha kommunene som totalkunde, dvs. å være hovedbankforbindelse, må det innebære at de er opptatt så vel av utlån til og innlån fra kommunen som av det forretningspotensialet som ellers ligger i kommunen. Gjennom kommunens regnskap kan banken få innsikt i forretningspotensialet. Ettersom bankene kan forventes å være interesserte i kommunenes regnskap som grunnlag for å vurdere det samlede forretningspotensialet, kan det forventes at for kommuner som ønsker å oppta lån, vil det være gunstig å kunne regnskapsrapportere en god økonomisk situasjon med betydelige midler tilgjengelig for plassering. Dersom kommunen har betydelige midler tilgjengelig for plassering, skulle en forvente at kommunen kunne benytte dette som argument for rimelige lånevilkår. Om situasjonen er slik, innebærer det at kommunen har incentiver til å regnskapsrapportere en god økonomisk situasjon når den er i markedet for å oppta lån.

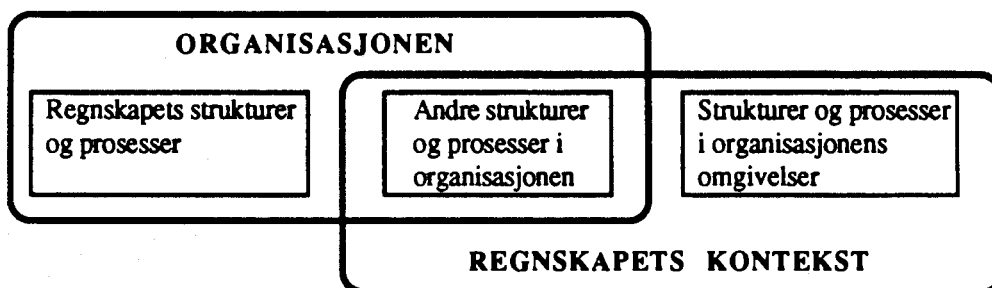
Ettersom bankenes interesse for kommuneregnskap kan knyttes til ønske om å legitimere seg overfor kommunen samt å få innsikt i fortjenestepotensialet, dvs. å lære fra regnskapet om hvilke forretningsmuligheter som ligger i kommunen, kan det forventes at bankene i større utstrekning enn staten vil finne den nye årsrapporten interessant. Det er enklere å sette seg inn i årsrapporten enn i det tradisjonelle regnskapet. Som påpekt i tilknytning til drøftingen i forbindelse med det rasjonelle

perspektivet, kan en forvente at bankene kjenner bedre de regnskapsmodeller som inngår i den nye årsrapporten enn i det tradisjonelle regnskapet. Dermed skulle det være relativt enkelt for bankene å benytte informasjonen i årsrapporten som grunnlag både for å gjøre seg kjent med kommunen og for videre å vise interesse for kommunens økonomiske situasjon. Gjennom årsrapporten blir hele kommunens økonomiske situasjon og utvikling belyst på en konsentrert måte. En skulle derfor også kunne forvente at det ut fra årsrapporten var enklere enn ut fra det tradisjonelle regnskapet å få oversikt over fortjenestepotensialet i kommunen. Imidlertid kan det tenkes at en del av den detaljerte informasjonen som inngår i det tradisjonelle regnskapet, er av spesiell nytte når fortjenestepotensialet skal anslåes. I så fall kan det ikke forventes at årsrapporten vil skyve det tradisjonelle regnskapet til side i samspillet mellom kommunen og bankene. Forventningen må da heller bli at årsrapporten vil fungere i samspillet side om side med det tradisjonelle regnskapet.

Makt og legitimering

Som vist foran vil forventningene om regnskapets funksjoner være nært knyttet til hvordan de interorganisatoriske relasjonene er mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Med utgangspunkt i en diskusjon omkring regnskapets funksjoner utledet Olov Olson, Norvald Monsen og undertegnede (kfr. avsnitt 1.2.1 og Mellemvik et al., 1988) en konklusjon om at det på den ene siden vil være mer eller mindre sterk avhengighet mellom regnskap og dets kontekst, og at det på den andre siden vil være mer eller mindre sterk avhengighet mellom organisasjonen og dens omgivelser. Jeg vil her vise hva denne konklusjonen leder fram til med hensyn på forventninger om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene.

Vår konklusjon (Mellemvik et al., 1988) innebar at regnskapets funksjoner påvirkes av minst tre variabler som er gjensidig avhengige av hverandre. I figur 1.5 framgår det at disse variablene er organisasjonens regnskap, dvs. regnskapets strukturer og prosesser, andre strukturer og prosesser i organisasjonen, og strukturer og prosesser i organisasjonens omgivelser. De to første variablene er relatert til selve organisasjonen, og de to



Figur 1.5 Forhold som påvirker regnskapets funksjoner
(Kilde: Mellemvik et al., 1988)

siste er relatert til regnskapets kontekst. Med bakgrunn i denne betraktningen om hva som påvirker regnskapets funksjoner, diskuterte vi to situasjoner. I den ene situasjonen antok vi en sterk kontekst, dvs. en situasjon hvor organisasjonen er nært knyttet til og avhengig av sine omgivelser. Vår konklusjon var at regnskapets viktigste funksjon i en slik situasjon var å bidra til organisasjonens legitimering. I den andre situasjonen betraktet vi en sterk organisasjon, dvs. en organisasjon som har avhengige omgivelser. I denne situasjonen ble regnskapets viktigste funksjon å bidra til organisasjonens utøvelse av makt.

Kommunen er i en situasjon hvor den har en sterk kontekst. Som nevnt er kommunen relativt ensidig økonomisk avhengig av staten. Det ble følgelig forventet at det for kommunen ble viktig å regnskapsrapportere som om den følger de regnskapsregler som staten har gitt, dvs. det ble forventet at kommunen benyttet regnskapet for å legitimere seg overfor staten. Når det gjaldt forholdet til bankene, var den økonomiske avhengigheten mer gjensidig. Det ble imidlertid utledet forventning om at kommunen, for å få gunstige lånevilkår, hadde incentiver til å rapportere en god økonomisk situasjon. Dermed ble forventningen at kommunen ville kunne benytte regnskapet til å legitimerer seg som attraktiv overfor bankene.

Staten utgjør en sterk organisasjon i forholdet til kommunen. Som nevnt ble det forventet at i den utstrekning staten var interessert i kommunens regnskap, var det først og fremst for å kontrollere at regler ble fulgt. Ettersom disse reglene var gitt av staten, kunne statens interesse for kommuneregnskapet følgelig sees på som en måte å understreke og opprettholde makt overfor kommunen.

I motsetning til forholdet mellom staten og kommunen er forholdet mellom bankene og kommunen preget av gjensidig økonomisk avhengighet. Bankene er dermed i en situasjon med en relativt sterk kontekst. Som påvist tidligere kunne bankenes interesse for kommunens regnskap forventes å ha bakgrunn i at bankene ønsket å vise interesse for kommunen samt å tilegne seg informasjon om fortjenestepotensialet i kommunen. Gjennom å vise interesse for kommunen ønsket bankene å legitimere seg overfor kommunen. Regnskapets funksjon for bankene kan følgelig knyttes til bankenes ønske om å legitimere seg.

Dermed framgår det at om en legger til grunn den rammen som Mellempvik et al. (1988) utledet, underbygges de forventninger om regnskapets funksjoner som jeg her har utledet med utgangspunkt i de interorganisatoriske relasjonene. Både bankene og kommunen framtrer med en sterk kontekst. Følgelig kan det forventes at regnskapets viktigste funksjon både for bankene og kommunen vil være å virke til legitimering. Ettersom staten framstår som en sterk organisasjon i sammenbindingen med kommunen, kan det forventes at regnskapets viktigste funksjon for staten er å støtte den i dens utøvelse av makt.

1.6 FORMÅL

Hva er så regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner? Problemutviklingen har ikke gitt svar på dette spørsmålet, men gitt grunnlag for enkelte forventninger. Avhengig av hvilke elementer i problemutviklingen som det legges vekt på, kan det som vist utledes forskjellige forventninger om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Mens regnskapsnormene tilsier at regnskap vil bli benyttet til kontroll og/eller som beslutningsunderlag, leder de tidligere studier og kontekstbeskrivelsene fram til forventninger om at regnskapets funksjoner bl.a. kan knyttes til makt og legitimering. I de neste kapitlene skal jeg beskrive samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene i forbindelse med de statlige overføringer og låneopptakene. Gjennom disse kapitlene vil det framgå hvorvidt noen av de nevnte forventninger bekreftes empirisk.

Formålet med denne studien er følgelig å frambringe empiribaserte kunnskaper om regnskapets funksjoner i samspillet mellom en organisasjon og dens finansielle institusjoner. Som nevnt er organisasjonen Bergen kommune og de finansielle institusjonene staten og kommunens bankforbindelser. Dette formålet avgrenses og konkretiseres gjennom følgende fem spesifikke formål:

- * • Beskrive hvordan kommunens regnskap inngår i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner.
- * Drøfte funksjonene som kommunens regnskap har i dette samspillet, for så vel kommunen som de finansielle institusjonene.
- * Drøfte hvorvidt de funksjonene som regnskap har i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene, er overensstemmende med regnskapets tenkte funksjoner.
- * Drøfte om det ut fra de situasjoner som jeg beskriver, framgår noen endringer i funksjonene som følge av innføringen av den nye årsrapporten.
- * Drøfte, ut fra studiens empiri, begrepet regnskapets funksjoner.

Formålet med studien er følgelig knyttet til å problematisere regnskapets funksjoner gjennom å beskrive og drøfte, ut fra mine observasjoner og tolkninger, hvordan regnskap inngår i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. I følge Asplund (1970) er nettopp problematisering av virkeligheten det første og svært viktige steget om en skal kunne tilføre ny kunnskap (kfr. også Jönsson, 1985).

1.7 RAPPORTENS VIDERE DISPOSISJON

Hvilken forskningsmetode har jeg anvendt i denne studien, og hvordan har jeg praktisk gått fram for å få innsikt i regnskapets funksjoner? Denne type spørsmål vies interesse i neste kapittel som er gitt overskriften "grovmetode". Denne overskriften er

valgt fordi jeg også i empirikapitlene, dvs. i kapitlene 3 og 4, går inn på forskningsmetoden. I kapitlene 3 og 4 tar jeg for meg samspillet mellom henholdsvis kommunen og staten og kommunen og bankene. I begge disse kapitlene går jeg innledningsvis inn på forskningsprosessen tilknyttet studiet av samspillet. Kapitlene omfatter imidlertid i hovedsak empiriske beskrivelser av hvordan regnskap inngår i de aktuelle samspill. I kapittel 5 drøftes regnskapets funksjoner i de studerte samspill. Avslutningsvis i dette kapitlet oppsummeres de bidrag som denne studien har gitt, samt at det indikeres hvordan studien kan videreføres for å vinne ytterligere innsikt i hvordan regnskap fungerer.

KAPITTEL 2 GROVMETODE

Som det framgår av kapittelteksten, vil jeg her i grove trekk gjøre rede for de metoder som jeg har anvendt i denne studien. Etter hvert som jeg behandler empirien (kfr. kapitlene 3 og 4), vil jeg redegjøre mer i detalj for hvordan jeg har gått fram for å få innsikt i regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. Dette kapitlet omfatter tre hoveddeler. Først går jeg inn på forskningsmetoden. Deretter knyttes interessen til analysenivået og datatilgangen. I den tredje delen vises det hvordan rapporteringen av empirien og analysen er oppbygd.

2.1 FORSKNINGSMETODEN

I den tiden jeg har vært student ved Norges Handelshøyskoles doktorgradsstudium, har jeg arbeidet innenfor "Bergensprosjektet". Dette prosjektet, gjennomføres som et aksjonsforskningsprosjekt, og prosjektgruppens medlemmer har i nært samarbeid med politikere og administrasjonen i Bergen kommune funnet fram til hva kommunens årsrapport skal inneholde og hvordan den skal utformes.

Som i ethvert aksjonsforskningsprosjekt (kfr. f.eks. Galtung, 1977, Gustavsen/Sørensen, 1982, Olson, 1983) har det praktiske arbeidet tilknyttet prosjektet vært tett sammenvevd med en nærmest kontinuerlig innsats for å forsøke å forstå det som skjer i kommunen som følge av prosjektet. Noe av denne innsatsen har allerede munnet ut i rapporter (kfr. f.eks. Høgheim, 1985, 1987, 1989; Høgheim et al., 1986, 1988a, 1988b; Mellempvik, 1987; Mellempvik et al., 1988; Monsen, 1987, 1989; Olsen, 1987, 1989; Olson, 1987). I tillegg til rapporter om hvilke funksjoner årsrapporten har, har prosjektgruppens medlemmer også arbeidet med å klarlegge den regnskapsteknologi som rådde i kommunen inntil den nye årsrapporten ble introdusert (kfr. Monsen, 1987; Mellempvik, 1987).

Ettersom jeg ikke har hatt min faste arbeidsplass i Bergen, har jeg bare deltatt i enkelte deler av det omfattende praktiske arbeidet tilknyttet utviklingen og implementeringen av den nye årsrapporten. Min studie er likevel sterkt knyttet til dette aksjonsforskningsprosjektet. Denne tilknytningen er på flere plan. Jeg har bl.a. arbeidet med å få fram hvordan kommunen behandlet sine lån i årsregnskapene (Mellempvik, 1987). Dette arbeidet har bidratt til å gi innsikt i hvordan kommunens regnskap var oppbygd før utviklingen av den nye årsrapporten, og innsikten har videre vært anvendt ved utarbeidelsen av årsrapporten. Jeg har også vært med i drøftinger om hva den nye årsrapporten skulle inneholde. Gjennom arbeidet i prosjektgruppen har jeg dessuten fått ta del i de observasjoner som de forskjellige gruppemedlemmer har gjort om hva som har skjedd

og hva som skjer i kommunen som følge av innføringen av årsrapporten. Mine inntrykk og observasjoner om hva som skjer i kommunen, har også vært drøftet med de øvrige gruppe-medlemmene. Videre inngår denne rapporten som en del av rapporteringen i "Bergensprosjektet". Gjennom denne rapporten vil det framgå hva som skjer av endringer i kontakten mellom kommunen og de finansielle institusjonene i kjølvannet av innføringen av årsrapporten. Min studie er således å betrakte som en del av aksjonsforskningsprosjektet.

2.1.1 Dette "caset"

Når det gjelder selve forskningsmetoden som denne studien bygger på, kan den imidlertid ikke fullt ut karakteriseres som aksjonsforskning. Til det er denne studien bl.a. for lite preget av å finne løsninger på praktiske problemer i kommunen. Selv om studien ettersom den inngår i "Bergensprosjektet", har sterke innslag av aksjonsforskning, er den å anse som et "case" innen dette prosjektet. Metoden som studien bygger på, er derfor i stor utstrekning case metoden.

Ettersom jeg i denne studien er opptatt av hvordan den nye årsrapporten virker inn i forholdet mellom kommunen og de finansielle institusjonene, var valget av case metoden nærmest en selvfølge. Ettersom Bergen kommune var den eneste kommune som, på det tidspunkt jeg startet arbeidet med denne studien, hadde gjennomført en slik fullstendig endring i sin regnskapsrapportering, ville det være umulig å gjennomføre studien som f.eks. en ren "survey" undersøkelse. Yin (1984) hevder at det er nettopp i slike situasjoner hvor en ønsker å undersøke et nåtidsfenomen i dets kontekst, og hvor sammenhengen mellom fenomenet og konteksten er uklar, at case metoden er særdeles godt egnet. Fenomenet her er den nye årsrapporten, og konteksten er Bergen kommune og de finansielle institusjoner. Case metoden er også naturlig ettersom jeg i denne studien ønsker å gå "bak scenen" (kfr. f.eks. Campbell, 1979; Yin, 1984; Lincoln/Guba, 1985), dvs. jeg ønsker å gå inn i de samspill hvor regnskap er ment å skulle fungere.

Mitt valg av case metoden må også sees i forhold til at det tidligere er gjort få empiriske studier av hvilke funksjoner en organisasjons regnskapsinformasjon har i forbindelse med tilføring av finansielle ressurser. De studier og resonnementer som er gjort, har i det vesentlige fokusert på hvilken regnskapsinformasjon som må antas å være av interesse for den eller de som skal levere ressursene (kfr. f.eks. Libby, 1979; Bertholdt, 1979; Schultz, 1979; Copeland/Ingram, 1983; Straw, 1986; Ingram/Copeland, 1986) I studiene har det gjerne vært forutsatt at beslutningstakerne handler etter rasjonelle modeller, hvilket gjør at det kan konkluderes med at regnskapsinformasjonen ikke er f.eks. tilstrekkelig eller "riktig" gruppert eller presentert om den ikke brukes som forutsatt. Dette betyr at det ikke foreligger spesifikk kunnskap om hvilke funksjoner regnskap har i forholdet mellom ressursmottaker og ressursleverandør. De eneste

metodene som kan gi slik spesifikk viten, er case studier og aksjonsforskning (Boland/Pondy, 1983; Mellempvik et al., 1988).

2.1.2 Forstudien

Før en omfattende case studie gjennomføres, anbefales det at det gjøres forstudier som kan gi indikasjoner på om det vil være interessant å gå videre med problemstillingen (Yin, 1984). Min høyere avdelingsutredning er å betrakte som en slik forstudie (Mellempvik, 1985). Gjennom arbeidet med denne utredningen ble jeg kjent med at staten hadde utarbeidet detaljerte regler både for hvordan kommunene skulle behandle regnskapstransaksjonene, og for hvordan kommunen skulle regnskapsrapportere. Det framkom imidlertid i denne utredningen at Bergen kommune gjorde en del tilpasninger til disse reglene, dvs. kommunen behandlet en del lånetransaksjoner på andre måter enn det reglene tilsa. Gjennom disse tilpasningene oppnådde kommunen en finansiell fleksibilitet som ikke var forutsatt i de statlig gitte regnskapsreglene.

Ettersom kommunen tilpasset seg annerledes enn reglene forutsatte, meldte spørsmålet seg om hvordan dette regnskapet fungerte i samspillet mellom kommunen og staten? Kunne kanskje kommunens regnskapstilpasning forstås ut fra kommunens forhold til andre finansielle institusjoner som f.eks. bankene, dvs. at regnskapets funksjoner i andre samspill krevde at kommunen gjorde disse tilpasningene? Slike og lignende spørsmål som framkom som følge av forstudien, har bidratt til å motivere til videre studier i den hensikt å få bedre forståelse av hvordan regnskap fungerer i samspill mellom kommunen og dens finansielle institusjoner.

2.1.3 Begrepet regnskapets funksjoner

Det å få denne bedre forståelsen av hvordan regnskap fungerer, er krevende på flere måter. Blant annet krever det at det klargjøres noe nærmere hva som menes med begrepet regnskapets funksjoner, dvs. hva er det i dette samspillet som jeg vil forsøke å få en bedre forståelse av?

Av bekvemmelighets hensyn har jeg i den løpende teksten iblant valgt å omtale begrepet regnskapets funksjoner bare med benevnelsen funksjonsbegrepet. Dette innebærer at jeg i den videre framstilling vil bruke disse to begrepene om hverandre. Slik jeg har brukt begrepet regnskapets funksjoner, er det å anse som et arbeidsbegrep, dvs. et begrep med relativt vide og vage grenser. Jeg skal heller ikke her gjøre noen definisjon av begrepet, men presisere litt nærmere hva jeg forstår med dette begrepet. Det er svært vanskelig for ikke å si umulig å definere funksjonsbegrepet på en entydig måte. I vitenskaplig sammenheng er begrepet funksjon først og fremst knyttet til naturvitenskapene, hvor en ofte anvender funksjonalistiske modeller (kfr.

f.eks. Hellevik, 1977; Regnéll, 1982). I slike modeller er gjerne hovedidéen at det finnes en homeostatisk variabel som må inneha en bestemt likevektsverdi. Om variabelen av en eller annen årsak bringes ut av likevekt, iverksetter systemet som variabelen inngår i, prosesser for å gjenopprette likevektsverdien til den homeostatiske variabel. Hver del i systemet har følgelig sin bestemte funksjon, og i de funksjonalistiske modellene kan en forutsi hvordan den enkelte del vil opptre om det skjer endringer i systemet. Begrepet funksjon brukt på denne måten innebærer at funksjonen til en systemdel eller en aktivitet er fast og forutsigbar.

Burrell/Morgan (1979) har konkretisert hva en slik funksjonell tilnærming innebærer om den legges til grunn ved samfunnsvitenskaplig forskning. I den referanserammen som de utvikler for å klargjøre de ulike paradigmer som har vært lagt til grunn ved samfunnsvitenskaplig forskning, skiller de mellom forskningens antakelse om selve forskningen og forskningens antakelse om samfunnet. Når det gjelder den første antakelsen, spesifiserer de at denne innebærer antakelser om ontologi ("nature of reality"), om epistemologi ("nature of knowledge"), om mennesket og dets forhold til miljøet og om metodologi. Alle disse antakelsene mener de at det er mulig å drøfte ut fra en subjektiv - objektiv dimensjon. Når det gjelder antakelsen om samfunnet, spesifiserer de to alternative og fundamentalt forskjellige hovedtilnærminger. Det ene alternativet bygger på regulering. Etter dette alternativet forsøker forskeren å forklare hvorfor samfunn synes å holde sammen. Det andre alternativet tar som utgangspunkt at det er fundamentale interessekonflikter i samfunnet, og at disse utgjør et potensiale for radikal forandring. Gjennom å sammenstille de ulike antakelser kommer de fram til de fire sosiologiske paradigmaer, "functionalism", "interpretive", "radical structuralism", "radical humanism". Hensikten med denne inndelingen slik Burrell/Morgan benevner det, er at den gjør det mulig å drøfte og analysere de ulike tilnærminger innen samfunnsvitenskaplig forskning. Etter deres oppfatning bygger det funksjonalistiske paradigmet på så vel objektivitet som regulering.

"The functionalist paradigm generates regulative sociology in its most fully developed form. In its overall approach it seeks to provide essentially rational explanations of social affairs. It is a perspective which is highly pragmatic in orientation, concerned to understand society in a way which generates knowledge which can be put to use. It is often problem-oriented in approach, concerned to provide practical solutions to practical problems. It is usually firmly committed to a philosophy of social engineering as a basis of social change and emphasises the importance of understanding order, equilibrium and stability in society and the way in which these can be maintained. It is concerned with the effective "regulation" and control of social affairs." (Burrell/Morgan, 1979:26)

Med utgangspunkt i Burrell/Morgans paradigmeinndeling gjorde Hopper/Powell (1985) en gjennomgang av regnskapslitteratur. Ikke uventet fant de at den normative regnskapsforskningen bygger på et funksjonalistisk paradigme, dvs. et objektivt forskningssyn og en samfunnsoppfatning som går ut på at

regnskapet skal brukes til regulering. I denne studie er jeg som nevnt opptatt av å problematisere regnskapets funksjoner i samspillet mellom Bergen kommune og dens finansielle institusjoner. Forståelsen av hvordan regnskap fungerer har jeg forsøkt å få bl.a gjennom samtaler med de aktuelle aktører i kommunen, staten og bankene. Dette betyr at jeg bl.a. bygger min innsikt på de oppfatninger og idéer som er tilstede hos disse aktørene. Selv om denne innsikten bygger på mine tolkninger av aktørenes oppfatninger og idéer, har jeg forsøkt å forstå aktørene ut fra så vel de situasjonene som aktørene er i, som de vilkår de arbeider under. Dermed er det opplagt at i denne studien betraktes ikke virkeligheten som objektiv og uavhengig av de individuelle aktører.

"Det finns i litteraturen en hel del terminologisk förvirring när det gäller funktionsbegreppet; svårigheterna föranleds ofta av att man omväxlande försöker att karakterisera en funktion som ett mål, som en process eller som ett resultat. Allmänt kan emellertid "funktion" definieras som den objektiva konsekvensen (eller konsekvenserna) av ett handlingsmönster för det system inom vilket handlingsmönstret förekommer." (Young, 1970:44)

Når Young hevder at det hersker terminologisk forvirring i tilknytning til begrepet funksjon, har han utvilsomt rett. Hans definisjon av funksjon med vektlegging på objektive konsekvenser, synes imidlertid å bidra til forvirringen. Det naturlige spørsmål er; hva er objektivt? Ettersom spørsmålet berører den evigaktuelle søken etter sannhet og riktighet, er det neppe mulig å gi et klart svar. Om en skal bruke begrepet objektivitet, må det være i betydningen intersubjektivitet og/eller intrasubjektivitet (kfr. f.eks. Galtung, 1977:28-29 og Lincoln/Guba, 1985:173, 292). Ettersom det i denne studien bare er en observatør, undertegnede, er det intrasubjektive i fokus. Det er mine observasjoner og tolkninger som skal gjøre meg i stand til å uttrykke noe om regnskapets funksjoner i de studerte sammenhenger. Selv om det intrasubjektive perspektivet er i fokus, innebærer ikke dette at perspektivet brukes i rendyrket form. Jeg observerer ikke de samme aktører gjentatte ganger, men jeg observerer forskjellige aktører som tilhører samme gruppe (bankgruppen, gruppen staten og gruppen kommunen) gjentatte ganger. Som jeg kommer tilbake til nedenfor, er også det intersubjektive perspektivet forsøkt ivaretatt gjennom drøftinger med de øvrige medlemmene i prosjektgruppen. Begrepet regnskapets funksjoner knyttes følgelig til mine observasjoner og tolkninger av hvordan regnskap får mening i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner. Dette innebærer at min interesse er knyttet til hvordan regnskap får mening for disse organisasjonene, f.eks. hvordan organisasjonene påvirkes av og påvirker regnskap.

Den måten som jeg bruker begrepet regnskapets funksjoner på, blir altså mye videre enn det som framgår av det funksjonalistiske paradigmet. I og med at jeg ikke bygger på dette paradigmet, kan en sette spørsmålsteget ved hvorfor jeg i det hele tatt bruker begrepet regnskapets funksjoner? Hvorfor ikke erstatte dette med f.eks. begrepet regnskapets roller?

I tilknytning til studien om regnskapets funksjoner slik de framkommer i tidligere publiserte studier (kfr. Mellempvik et al., 1988) søkte vi, dvs. deltakerne i "Bergensprosjektet", etter alternative begrep. Vi fant imidlertid ingen begrep som skilte seg ut som bedre egnet enn funksjonsbegrepet som en samlebetegnelse for å fange opp hvordan regnskap fungerer internt i og i samspill mellom organisasjoner. Når det gjelder rollebegrepet kan det nevnes at flere forskere (kfr. f.eks. Birnberg, 1980; Burchell et al., 1980; Birnberg et al., 1983 og Samuelson, 1986) synes å benytte dette begrepet for å uttrykke omtrent det samme som vi i "Bergensprosjektet" legger i funksjonsbegrepet. Disse forskerne gir imidlertid ingen eksplisitte definisjoner av hva de mener med rollebegrepet, om det f.eks. refererer til skuespillerrollen eller den samfunnsvitenskaplige forståelse av begrepet (kfr. f.eks. Østerberg, 1980). De gir heller ingen avgrensning av rollebegrepet i forhold til funksjonsbegrepet.

Her må det imidlertid innskytes at heller ikke vi i "Bergensprosjektet" har forsøkt oss på noen grenseoppgang mellom de ulike begrep. Når vi har valgt å anvende et annet begrep enn det mer brukte rollebegrepet, signaliserer vi imidlertid at det er vanskelig å finne ett begrep som kan fange opp hvordan regnskap fungerer. Gjennom de studiene som gjennomføres i prosjektet ønsker vi imidlertid å bidra til en bedre forståelse av hvordan regnskap fungerer. Av formålet med denne studien, framgikk det også at et spesifikt formål er å drøfte begrepet regnskapets funksjoner i den hensikt å gjøre begrepet klarere. Utgangspunktet for en slik drøfting vil være studiens empiri (se kapitlene 3 og 4). I det siste kapitlet, dvs. kapittel 5, vil begrepet regnskapets funksjoner følgelig bli drøftet ut fra denne studiens empiri.

2.1.4 Hvordan få innsikt

Det å forsøke å få bedre forståelse av hvordan regnskap fungerer, er også krevende på den måten at regnskapets funksjoner ikke er åpenbare og liketil slik at de f.eks. kan telles opp eller lett påvises ved at enkelte data underlegges en eller annen form for formalisert måling (kfr. også Mellempvik et al., 1988). Etersom innsikt i regnskapets funksjoner ikke framkommer som et resultat av formalisert måling, er det i denne studien lagt liten vekt på måling av data i form av f.eks. kvantitative oppsummeringer av svarene fra aktørene, f.eks. antall svar i ulike svargrupper, og ved klassifisering og telling av tekstenheter fra de ulike dokumenter. Holsti (1969, kfr. Grønmo, 1982:94) problematiserer gjennom to utsagn hvorvidt formalisert måling kan antas å være viktig i en forskningsammenheng:

"If you can't count it, it doesn't count."

"If you can count it, that ain't it."

Selv om disse to utsagnene utgjør ytterligheter som de fleste forskere vil si seg uenige i (kfr. f.eks. Grønmo, 1982 og

Falkenberg, 1985), indikerer de at det finnes meningsforskjeller når det gjelder hvilke type data som ansees som mest interessante. Som nevnt er jeg interessert i å få spesifikke kunnskaper om regnskapets funksjoner. I følge Boland/Pondy (1983) kan en bare få slike kunnskaper ved å studere regnskapet i den konteksten det fungerer. Metoden som de anbefaler er systematisk og kritisk tolkning og analyse av datamaterialet (kfr. også Richardson, 1987).

I denne studien bygger jeg min innsikt om regnskapets funksjoner nettopp på mine tolkninger av informantenes synspunkter, av de observasjoner jeg gjør og av de studerte dokument. Dette innebærer at studien har sterke innslag av det Hopper/Powell (1985) benevner som en tolkende forskningsmetode ("interpretive approach"). Denne forskningsmetoden har i likhet med alle andre forskningsmetoder vært kritisert. Selv om de kritiske anmerkningene omtales noe forskjellig hos ulike forfattere (kfr. f.eks. Grønmo, 1982; Halvorsen/Nilsson, 1984; Hopper/Powell, 1985), er det to hovedforhold, som er innvevd i hverandre, som står sentralt. Dels er det at denne forskningsmetoden vektlegger det subjektive og spesifikke. Dels knyttes anmerkningene til at denne metoden ikke kan benyttes til å identifisere allmenngyldige årsakssammenhenger, dvs. metoden kan ikke benyttes til generelle forklaringer. I denne studien er det imidlertid nettopp den spesifikke viten om regnskapets funksjoner i de aktuelle samspill som er interessant. Det er dermed også opplagt at studien ikke umiddelbart kan anvendes til generelle forklaringer. Studien vil imidlertid forhåpentligvis bidra til en bedre forståelse av hvordan regnskap fungerer i samspill mellom organisasjoner. I avsnittene nedenfor går jeg mer detaljert inn på disse forholdene. I tilknytning til at denne studien har sterke innslag av en tolkende forskningsmetode, må det imidlertid nevnes:

"The suggestion is that by using interpretive research methods ... a better understanding of accounting will be obtained. In addition, by permitting research question to emerge from the research process, rather than being pre-determined at its outset, it is hoped that they will be more pertinent to the problems of the subjects." (Hopper/Powell, 1985:447)

I min studie har en slik framgangsmåte med utvikling og forbedring av forskningsspørsmålene underveis i forskningsprosessen vært helt nødvendig. Etter å ha studert en del dokumenter vedrørende kommunens mottak av lån og tilskudd, så det ut som at sentraladministrasjonen i kommunen hadde en sentral rolle i forbindelse med så vel låne- som tilskuddsøknadene. Etter de første samtaler med sentraladministrasjonens ledelse framkom det imidlertid at betydelige tilskuddsmidler tilfløt kommunen gjennom kommunalavdelingene uten at sentraladministrasjonen hadde noen finger med i spillet. Først etter samtalene med de aktuelle aktørene i avdelingene framkom det hvem som var de interessante aktører i staten, og for hvilke spesielle forhold som det ville være interessant å få de statlige aktørers synspunkter og oppfatninger. Gjennom samtalene med de statlige aktørene kom det igjen fram interessante spørsmål

som krevde samtaler med nye aktører i kommunen. Ved å gjennomføre forskningsprosessen på denne måten, dvs. ved å ta utgangspunkt i aktørenes vurderinger og følge disse skritt for skritt, har det vært mulig å finne fram til hvilke aktører som er involverte i forbindelse med behandlingen av de enkelte lån og de enkelte tilskudd. Det er nettopp disse involverte aktørers vurderinger og oppfatninger som er interessante i arbeidet med å få bedre forståelse av hvordan regnskap fungerer.

2.1.5 Hvilken innsikt gir studien

Ettersom jeg er interessert i spesifikk viten om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner, er det ikke interessant og heller ikke mulig å gjøre statistiske generaliseringer ut fra denne studien (kfr. f.eks. Lincoln/Guba, 1985). Dette framgikk også implisitt i kapittel 1 hvor de forventninger og idéer som framkom ikke ble videreført i hypoteser som skulle testes. Hensikten med idéene og forventningene var derimot å tilkjenne at det med bakgrunn i normativ regnskapsteori, tidligere studier og kontekstuelle forhold kunne gjøres enkelte antakelser om hvordan regnskap ville fungere i de studerte samspill.

Case metoden er ofte blitt kritisert nettopp fordi den ikke bygger på hypotesetesting som kan lede fram til statistiske generaliseringer. Både Hägg/Hedlund (1979) og Yin (1984) påpeker imidlertid at en slik innvending ikke holder.

"However, such critics are implicitly contrasting the situation to survey research, where a "sample" (if selected correctly) readily generalizes to a larger universe. *This analogy to samples and universes is incorrect when dealing with case studies.* This is because survey research relies on *statistical* generalization, whereas case studies rely on *analytical* generalization." (Yin, 1984:39)

Både denne studien og de andre studiene i "Bergensprosjektet" vil utgjøre et godt grunnlag for analytiske generaliseringer. Dette muliggjøres ved at det gjennom disse studiene gis grundige beskrivelser av hvordan regnskap fungerer i de spesifikke samspill. Bl.a. vil det fra disse studiene framgå hvordan regnskap påvirker og påvirkes av strukturene, prosessene og aktørene i og omkring kommunen. Den analytiske generaliseringen vil så kunne skje ved at aktører i andre organisasjoner benytter kunnskapene som disse studiene har gitt, som grunnlag for å forsøke å forstå bedre hvordan regnskap fungerer i egne organisasjoner.

2.1.6 Troverdigheten

Troverdigheten til de dataene som en studie bygger på, kan alltid diskuteres. Dette problemet berører alle typer studier uavhengig av forskningsmetoden (kfr. f.eks. Galtung, 1977; Cook/Reichardt, 1979). Ved at en vesentlig del av mine data bygger på samtaler med informanter, oppstår det imidlertid et spesielt

persepsjonsproblem. Danziger (1978) som også i stor utstrekning benyttet seg av intervju, uttrykte dette problemet på følgende måte (kfr. også Allison, 1971:35):

"Internal "threats to validity" arise from technical shortcomings in the execution of the interview. These include spurious reactions to the interview by the respondent, the interviewer's unintended effects on the respondent or the responses, or sampling error." (Danziger, 1978:36)

I tillegg til det spesielle persepsjonsproblemet tilknyttet intervjuene, vil en alltid kunne reise spørsmålsteget ved troverdigheten ved studier som innbefatter tolkning av relasjoner mellom konteksten og det studerte fenomen, dvs. i studier med innslag av naturalistiske perspektiv (Lincoln/Guba, 1985). Disse spørsmålstegetene kan nærmest betraktes som prisen en må betale for å søke etter spesifikk viten. Imidlertid påpeker Lincoln/Guba (1985) at forskeren kan gjennomføre flere tiltak for å øke studiens troverdighet. I denne studien har jeg forsøkt å redusere persepsjonsproblemet og å øke troverdigheten bl.a. ved å bruke flere kilder, dvs. jeg har gjennomført både dokumentstudier og intervjuer vedrørende ett og samme lån eller tilskudd. Ofte har flere ulike typer dokumenter blitt studert i tilknytning til ett enkelt tilskudd eller lån. Likeledes har intervjuene i tilknytning til ett enkelt tilskudd eller lån gjerne omfattet flere personer. For å redusere den mulighet at mine oppfatninger i sterk grad farget det jeg gjengir som informantenes synspunkter, har jeg også latt nøkkelinformanter lese igjennom enkelte utskrifter av samtalene.

Det nære samarbeidet som er innenfor den prosjektgruppen som jeg er en del av, har også bidratt til å øke studiens troverdighet. Også de øvrige gruppelemmene samler eller har samlet inn data i tilknytning til hvilke funksjoner Bergen kommunes nye årsrapporten har. De er videre alle på en eller annen måte involvert i analyse av observasjoner av hva som skjer i kommunen som følge av den nye årsrapporten. Deres kommentarer til mine vurderinger og min analyse vil følgelig være fundamentert på et særdeles grundig kjennskap til kommunen og dens aktører. Ett annet forhold som bidrar til å styrke studien, er at det også er lagt til grunn alternative perspektiver (kfr. problemutviklingen i kapittel 1). En av hensiktene med å legge til grunn flere forskjellige perspektiver i studien har vært å unngå at jeg skulle ignorere mulige innlysende forklaringer på mine observasjoner.

2.2 ANALYSENIVÅET OG DATATILGANGEN

Analysenivået i denne studien er kommunen og de finansielle institusjonene. For å få innsikt i hvordan kommunens regnskap fungerer i samspillet mellom disse organisasjonene, har jeg benyttet så vel dokumentstudier som intervju og observasjon. Min analyse av regnskapets funksjoner i de studerte samspill bygger følgelig på intervjuene og dokumentstudiene, dvs. mine observasjoner og tolkninger av aktørenes opplysninger og de studerte dokumenter.

2.2.1 Studieenheterne

Bergen kommune er som enhver kommune en kompleks og omfattende organisasjon. Jönsson (1982) påpeker med utgangspunkt i en studie av en svensk kommune at kommunen består av mange til dels ulike organisasjoner. I Bergen kommune framtrer mangfoldet av organisasjoner i en og samme organisatoriske overbygning bl.a. gjennom kommunalavdelingene. Foruten sentraladministrasjonen er det seks ulike kommunalavdelinger i kommunen, dvs. avdelinger for: skole; helse og sosiale tjenester; fritid, kirke og kultur; teknisk utbygging; samferdsel; bolig og bygg. På samme måte som Bergen kommune innbefatter flere organisasjoner, omfatter staten også mange enheter, f.eks. de ulike departement som på samme måte som kommunalavdelingene kan betraktes som organisasjoner i organisasjonen. I og med at så vel kommunen som staten består av flere organisasjoner fikk jeg et valgproblem. Hvilke samspill skulle jeg studere, dvs. hvilke enheter i kommunen og hvilke enheter i staten skulle inkluderes i studien? Samme type valgproblem oppstod i tilknytning til lånene, dvs. skulle jeg inkludere i studien alle eller bare en del av de bankene som kommunen hadde låneforretninger med?

Når det gjaldt samspillet mellom kommunen og staten, valgte jeg ut de tilskudd som jeg ville studere slik at hver enkelt kommunalavdeling var representert i minst ett av de studerte samspill. I tillegg valgte jeg å studere samspillet vedrørende et ekstraordinært tilskudd. I kommunikasjonen vedrørende dette ekstraordinære tilskuddet er kommunen representert med sentraladministrasjonen. Som følge av disse valgene framkom det også hvilke statsetater som måtte inkluderes i studien. Det var de etatene som var involvert i samspillene vedrørende de valgte tilskudd. I kapittel 3 går jeg mer i detalj inn på hvordan jeg gikk fram i denne valgprosessen.

Når det gjaldt samspillet vedrørende lånene, gav det seg selv hvilke kommunalavdelinger som skulle involveres. Så å si uten unntak er det sentraladministrasjonen som opptrer som kommunen i disse samspill. Det eneste unntaket er ved enkelte lån fra Husbanken. Kommunikasjonen vedrørende enkelte av lånene fra denne statsbanken går via kommunalavdeling for Bolig og Bygg.

Valget av banker som skulle inkluderes var også relativt enkelt. Kommunens hovedbankforbindelse, Bergen Bank, måtte selvsagt med. Ettersom Bergen Bank er en forretningsbank, valgte jeg også å inkludere en av sparebankene som kommunen har forretningsforbindelser med, dvs. Sparebanken Vest. Kommunen har også bankforretninger med to statsbanker. Foruten Husbanken er det Kommunalbanken. Jeg valgte å inkludere begge disse bankene i studien. Kommunen har også en utstrakt kontakt med utenlandske banker. Ca. 60 % av kommunens totale lån målt pr. 31.12.86 og pr. 31.12.87 kommer fra utlandet. Jeg valgte å inkludere i studien de utenlandske bankene

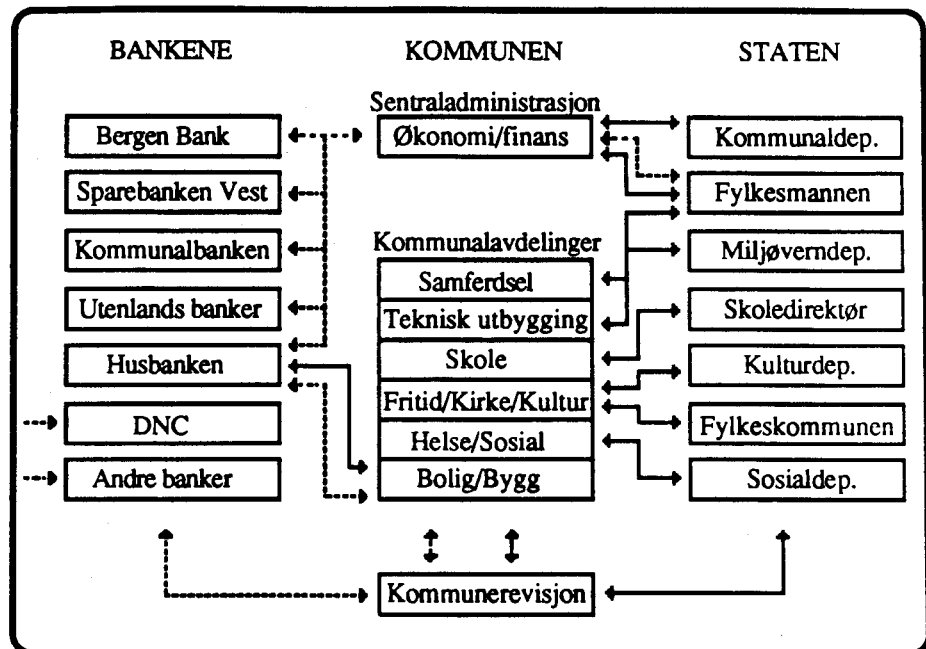
som kommunen oppgav at den hadde kontakt med. Som det framgår i kapittel 4 var det vanskelig å få kontakt med alle disse bankene. Av 15 banker fikk jeg imidlertid samtalt med aktører fra 9 av bankene. I kapittel 4 går jeg også mer i detalj inn på hvordan jeg gikk fram i valget av de lånesamspill som er inkludert i denne studien.

Alt her må det likevel innskytes at to av bankenhetene som inngår i studien, ikke har noen direkte tilnytning til Bergen kommune. Det er DNC og en gruppe bestående av fire andre banker. Årsaken til at jeg likevel inkluderer disse i studien, er at disse bankene synes å være særlig interessert i kommuneregnskap. DNC introduserte f.eks. en konkurranse om den beste kommunale årsrapport for 1986. Gruppen andre banker, fire forretnings- og sparebanker, har i løpet av de siste år deltatt på kurs i kommunal økonomi. Disse kursene har vært ledet av forskere som har arbeidet med kommunaløkonomiske spørsmål ut fra en organisatorisk innfallsvinkel. Disse forskerne har bl.a. vært Björn Brorström, Nils Brunsson, Sten Jönsson og Olov Olson. Ett av hovedtemaene på disse kursene har vært kommuneregnskap. Ettersom disse bankene har deltatt i kursene, har de vist at de sammenlignet med andre banker, har vært interesserte i å lære om eller i alle fall å markere interesse for kommunesektoren. Disse bankene er følgelig inkludert i studien fordi de i motsetning til de banker som har forretningsforbindelser med Bergen kommune, har tilkjennegitt at de av en eller annen årsak er interesserte i kommunaløkonomi. I samtalene med disse "interesserte" bankene har det vært vesentlig å få synspunkter på Bergen kommunes årsrapport, og videre hvordan de kunne tenke seg å bruke en slik rapport om de mottok noe lignende fra en kommune i forbindelse med en lånesøknad e.l..

Det må også bemerkes at jeg har valgt å inkludere kommunens revisjonsavdeling som en del av kommunen. Dette har jeg gjort fordi kommunerevisjonen er involvert i tilknytning til så vel lånene som tilskuddene. Etter samtalene med aktører i de ulike statsetatene framkom det at etatene la stor vekt på revisjonens attester om at midlene var anvendt slik som forutsatt. Likeledes framkom det gjennom samtalene med aktører hos fylkesmannen at revisjonen ble betraktet nærmest som garantist for at lånene ble anvendt til de forutsatte formål. Også en del av bankene henviste til revisjonens kontroll. Det ble følgelig interessant å undersøke hva revisjonen gjorde for å frambringe informasjon om hva midlene var anvendt til.

I figur 2.1 er det oppsummert hvilke enheter i kommunen og staten og hvilke banker som inngår i studien. Pilene i figurene angir hvilke deler av kommunen som har kontakt med de ulike statsetater og banker i forbindelse med de tilskudd og lån som inngår i studien. Hver av de heltrukket pilene indikerer forbindelser tilknyttet minst ett tilskudd, og hver av de stiplede pilene indikerer forbindelser tilknyttet minst ett lån. I figuren markeres det også gjennom de piler som går mellom revisjonen og kommunalavdelingene, staten og bankene at også kommun-

ens revisjonsavdeling har noe å gjøre med lånene og tilskuddene.



- > Symboliserer kommunikasjon i forbindelse med tilskudd
- - - - -> Symboliserer kommunikasjon i forbindelse med lån

Figur 2.1 Figuren viser hvilke deler av kommunen og staten og hvilke banker som inngår i studien. Figuren indikerer også hvilke enheter som er i kontakt med hverandre.

Som det har framgått av beskrivelsen ovenfor består så vel kommunen som staten av mange organisasjoner. Selv om organisasjonene er forskjellige, framkommer det svært mange likhetstrekk mellom kommunalavdelingene og likeledes mye som er likt i de ulike statlige departement når det gjelder hvordan regnskap fungerer i samspillene mellom avdelingene og departementene. Jeg har derfor i den løpende teksten valgt å referere til kommunen og til staten uten spesifisering av kommunalavdelinger og statsetater. Der det er nødvendig å differensiere vil det framgå av teksten hvilke avdelinger og departement som det aktuelle forholdet gjelder. På samme måte refererer jeg ofte til bankene som en samlebetegnelse. Om ikke annet framgår eksplisitt i teksten, omfatter da denne betegnelsen alle bankene som inngår i studien.

2.2.2 Datamaterialet

Når det gjaldt å få innsikt i regnskapets funksjoner i disse samspill, fantes det to kilder. Disse kildene var dokumenter og informanter. Jeg valgte å benytte begge disse kildene. Dokumentene som jeg studerte omfattet utskrifter av møteprotokoller,

brev, avtaleoppsett, søknader, innstillinger og regnskaps- og budsjettoppstillinger. Informantene var administrativt ansatte i kommunen og ansatte i de finansielle institusjonene. Årsaken til at jeg valgte å samtale med administrativt ansatte og ikke partipolitikere var at jeg ønsket å få synspunkter hos de aktørene som var involverte i den løpende kommunikasjonen. Som det vil framgå i kapitlene 3 og 4 er det nærmest utelukkende administrasjonen som er involvert i den løpende kommunikasjonen. Det må likevel alt nå innskytes at det i tilknytning til tilskuddskommunikasjonen også trekkes inn synspunkter fra politikerne. Disse synspunktene er stort sett ikke knyttet til den løpende kommunikasjonen med staten, men går mer på prinsipielle betraktninger som uttrykkes enten i pressen eller i interne dokumenter. Disse synspunktene framkommer følgelig i en del av de dokumentene som jeg har studert.

Alle de dokumentene som jeg har studert, er knyttet til konkrete lån eller tilskudd. Samtalene med aktørene er også, så langt det praktisk har vært mulig, tilknyttet konkrete lån eller tilskudd. I samtalene med aktørene i de bankene som ikke har bankforretninger med Bergen kommune, har det imidlertid vært nødvendig å knytte interessen til lån og bankforretninger generelt. Hensikten med samtalene med disse bankaktørene har vært å få et inntrykk av hvordan "interesserte" banker betrakter så vel kommuneregnskap generelt som Bergen kommunes årsrapport.

I figur 2.2 på neste side framgår det i grove trekk hvilke dokumenter som jeg har studert, og hvilke typer aktører som jeg har samtalt med i tilknytning til tilskuddene og lånene. I empirikapitlene, dvs. kapitlene 3 og 4, omtales så vel enkelte av dokumentene som enkelte av samtalene mer detaljert.

2.3 RAPPORTERINGEN

Oppbyggingen av rapporteringen og drøftingen av empirien følger i store trekk formålet slik det ble spesifisert i kapittel 1. I neste kapittel beskrives hvordan regnskap inngår i samspillet mellom kommunen og staten vedrørende tilskuddene. I kapittel 4 gjøres det en lignende beskrivelse for samspillet mellom kommunen og bankene vedrørende lånene. Beskrivelsene i disse kapitlene er bygd opp på samme måte. Etter en relativt kort beskrivelse av selve forskningsprosessen, gjøres det mer omfattende beskrivelser av kommunikasjonsprosessene tilknyttet henholdsvis tilskuddene og lånene. Hensikten med disse beskrivelsene er å vise hvordan regnskap inngår i disse samspill. Det må her innskytes at disse beskrivelsene nødvendigvis må bli relativt omfattende ettersom regnskap inngår som en innvevd del av samspillene, dvs. beskrivelsene må være relativt detaljerte for at det skal kunne framgå hvordan regnskap inngår i samspillene. Det må også tilføyes at Lincoln/Guba (1985) anbefaler omfattende empirirapporteringer i studier med innslag av naturalistiske perspektiv. De omfattende empiribeskrivelsene gir leserne et grunnlag for å vurdere både påliteligheten i de analyser jeg gjør,

		FINANSIELLE RESSURSER	
		TILSKUDD	LÅN
D A T A M A T E R I E L V E J T U	STUDERTE DOKUMENT	Ekstraordinært tilskudd: * søknader * forhandlings dokument * brev * kommunestyre/formannsskapsvedtak * regnskapsrapporter Avdelingsvise tilskudd: * søknader * brev * regnskapsrapporter * prosjektrapporter	Alle kommunens dokumenter vedrørende: * to innlandske obligasjonslån * to gjeldsbrevlån * refinansiering av to utenlands lån * flere statsbanklån Alle kommunens låneprospekter fra årene 1977 til 1986
	I KOMMUNEN	Ekstraordinært tilskudd: * aktører i administrasjonsledelsen Avdelingsvise tilskudd: * økonomi- eller regnskapssjefene * saksbehandlere * kommunerevisorer	Sentraladministrasjonen: * aktører i administrasjonsledelsen Avdeling for Bolig/Bygg: * aktører i avdelingsledelsen Revisjonen: * kommunerevisorer
	I STATEN OG BANKENE	Ekstraordinært tilskudd: * tidligere hovedforhandler * aktører i administrasjonsledelsen i KAD og hos fylkesmannen Avdelingsvise tilskudd: * de konsulenter o.l. som behandler søknadene	Banksjefer eller avdelingsjefer i: * 9 utenlands banker * Bergen Bank * Sparebanken Vest * Kommunalbanken * Husbanken * DNC * 4 andre norske banker Aktører hos fylkesmannen

Figur 2.2 Figuren viser hvilke typer dokumenter som jeg har studert, og hvilke typer aktører som jeg har samtalt med.

og om det som påvises fra denne studien, kan være aktuelt i lesernes egne virkeligheter.

I det siste kapitlet, dvs. kapittel 5, drøftes empirien. Dette kapitlet omfatter følgende analysen av studiens empiri. Selv om jeg refererer til dette kapitlet som rapportens analysekapittel, betyr det ikke at det er først i dette kapitlet at det gjøres analyser. Det inngår analyseelementer så vel i de valg som jeg har gjort gjennom hele studien som i den måten som jeg har presentert informasjonen på. Dette innebærer at selve empiribeskrivelsene med valg av de forhold som det er fokusert på, utgjør en del av studiens analyse. Dermed blir konklusjonen at analysen i denne studien er trinnvis oppbygd. Empiribeskrivelsene og mine valg utgjør det første trinnet. Neste trinn framkommer i kapittel 5 som er benevnt "regnskapets funksjoner i de studerte samspill".

Også dette siste analysetrinnet er oppbygd trinnvis slik at regnskapets funksjoner i de studerte samspill først drøftes med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv. Deretter drøftes funksjonene med utgangspunkt i et symbolsk perspektiv. Med bakgrunn i disse drøftingene går jeg så inn på begrepet regnskapets funksjoner.

KAPITTEL 3

TILSKUDD - SAMSPILL MELLOM KOMMUNEN OG STATEN

Bergen kommune har i de senere år mottatt to typer tilskudd fra staten, dvs. ordinære og ekstraordinære tilskudd. I dette kapitlet skal jeg gå inn på samspillet mellom kommunen og staten vedrørende begge disse tilskuddstypene. De ordinære overføringer fra staten til kommunene gjøres etter et visst system, tilskuddssystemet. Dette systemet ble endret fra og med 1986. I denne studien går jeg inn på ordinære tilskudd som er gitt både før og etter endringen i tilskuddssystemet. Endringen i tilskuddssystemet virker også inn på det ekstraordinære tilskuddet. Før jeg går inn på selve tilskuddssamspillene, er det derfor nødvendig med en kort forklaring av tilskuddssystemet før 1986 og av det systemet som gjelder nå. I forlengelsen av denne forklaringen vil jeg også klargjøre mer eksakt hva jeg mener med ordinære og ekstraordinære tilskudd.

Etter denne klargjøringen går jeg inn på samspillene vedrørende tilskuddene. Ettersom kommunikasjon i tilknytning til de ordinære tilskudd inngår som en del av den regelmessige og ordinære kommunikasjonen mellom kommunen og staten, har jeg valgt først å gå inn på samspillet vedrørende disse tilskuddene. Deretter vies interessen til samspillet vedrørende et ekstraordinært statstilskudd. Redegjørelsene vedrørende begge disse tilskudd er bygd opp på samme måte. Først går jeg inn på forskningsprosessen, og viser hvordan jeg har gått fram for å få innsikt i hvordan regnskap fungerer i samspillet mellom kommunen og staten. Deretter beskrives selve samspillet i et eget avsnitt; kommunikasjonsprosessen.

3.1 TILSKUDDSSYSTEMET

Inntil 1986 gav staten tilskudd til kommunene og fylkeskommunene gjennom ca. 120 forskjellige tilskuddsordninger (Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD), 1986a). Fra og med 1986 er tilskuddssystemet endret slik at det bare omfatter ca. 70 ordninger. For Bergen kommune har dette medført at antallet tilskudd som kommunen mottok i 1986 var 61, mens kommunen i 1985 mottok 99 tilskudd (kfr. tabell 3.1).

Som det også framgår av tabell 3.1 kan en dele inn tilskuddene i avdelingsvise- og rammetilskudd. Etter innføringen av det nye tilskuddssystemet som ofte omtales som et nytt inntektssystem for kommunene (kfr. f.eks. Stortingsmelding nr. 26, 1983-84), ble mange av de avdelingsvise tilskudd avviklet. I stedet for de mange avdelingsvise tilskudd er det innført en ny rammetilskuddsordning. Mens 87,2 % av de statstilskudd som Bergen kommune mottok i 1985 ble gitt som avdelingsvise tilskudd, utgjorde de avdelingsvise tilskudd bare 34,3 % i 1986.

	1985			1986		
	Antall	Beløp millioner kr.	% beløpsfordeling	Antall	Beløp millioner kr.	% beløpsfordeling
Avdelingsvise tilskudd	98	442	87,2	60	164	34,3
Ramme-tilskudd	1	65	12,8	1	314	65,7
Sum	99	507	100	61	478	100

Tabell 3.1 Fordeling av statlige overføringer på avdelingsvise tilskudd og rammetilskudd.

Kilde: Regnskap for Bergen Bykasse, 1985 og 1986.

Den inndelingen som jeg her har gjort i avdelingsvise- og rammetilskudd, refererer til at mens de avdelingsvise tilskudd blir utbetalt i tilknytning til aktiviteter i avdelingene, så blir rammetilskuddene utbetalt til kommunen som helhet. Det innebærer at kommunen i prinsippet kan anvende rammetilskuddene til aktiviteter i hvilken som helst avdeling. Ved innføringen av det nye inntektssystemet er altså tilskuddsmidlene i mindre grad enn tidligere avhengige av at kommunen gjennomfører særskilte aktiviteter. Avdelingsvise tilskudd blir i Stortingsmelding nr. 26, 1983-84, omtalt som øremerkede overføringer. Dette betyr at tilskuddene skulle gå til bestemte formål. Enkelte av disse tilskudd virket automatiske slik at kommunen fikk tilskuddsmidler uten å søke. Andre avdelingsvise tilskudd ble tildelt med bakgrunn i søknad fra kommunen. Kommunen hadde følgelig mulighet til gjennom søknaden å framheve visse forhold som så kunne påvirke tilskuddstildelingen. Også de tilskuddene som kom automatisk og som var bundet til bestemte aktiviteter, kunne kommunen påvirke. Ved å tilpasse aktivitetene i kommunen hadde den mulighet til å påvirke størrelsen på de statlige overføringer. Etter oppfatninger i staten (kfr. KAD, 1986a), kunne overføringssystemet dermed påvirke kommunens beslutninger om hvilke aktiviteter som skulle iverksettes. Ved omleggingen av tilskuddssystemet slik at rammetilskuddsordningen fikk større betydning, ville staten unngå at det ble lagt så mange bindinger på hvordan kommunen skulle bruke midlene. Videre var tanken at kommunen dermed skulle få større ansvar for egne beslutninger. Fra statens side var et videre formål med det nye tilskuddssystemet at:

"unødig byråkrati og tungvindte ordninger skal erstattes med et enklere og mer effektivt system. ... Det nye og enklere systemet vil lette oversikten, øke mulighetene for rasjonelle beslutninger og dermed bedre effektiviteten i kommunene." (KAD, 1986a:2)

Som det framgår av tabell 3.1 mottok Bergen kommune både i 1985 og i 1986 bare ett rammetilskudd. Dette kan virke underlig i og med at det nye tilskuddssystemet i stor utstrekning bygger på at tilskudd skal gis som rammetilskudd. Årsaken til at det i 1986 likevel bare er ett rammetilskudd, har å gjøre med den

praktiske utformingen av tilskuddssystemet. I rammetilskuddet for 1986 inngår det en tilskuddsdel som angår grunnskoleundervisning, en del som angår helse- og sosialtjenesten, en del som angår kulturformål og en generell del. De tre første delene fastsetter staten etter faste kriterier som kommunen ikke skal kunne påvirke på kort sikt, f.eks. folketall, antall innbyggere i ulike aldersgrupper, antall innbyggere som bare har grunnskoleutdanning og antall sosialhjelpstilfeller. Den siste delen fordeles mellom kommunene med utgangspunkt dels i statens skjønn og dels i faste kriterier. Rammetilskuddet utbetales som ett tilskudd. Selv om en del av tilskuddet er beregnet med utgangspunkt i enkelte navngitte sektorer i kommunen, står kommunestyret, innenfor de grenser lov- og regelverk setter, i prinsippet fritt med hensyn til hva midlene skal brukes til. Fra statens side er det derfor hevdet at:

"Innføringen av en rammetilskuddsordning med utbetaling av ett samlet tilskudd til hver kommune, gjør det mulig å oppnå en desentralisering av beslutningsmyndighet og dermed større lokal handlefrihet. Dette er et vesentlig mål med det nye inntektssystemet." (KAD, 1986a:5)

3.1.1 Ordinære og ekstraordinære tilskudd

De avdelingsvise tilskuddene og rammetilskuddene er ordinære tilskudd. Det vil si at tilskuddene inngår i tilskuddssystemet, og at det er gitt eksplisitte bestemmelser om tilskuddene i lov- og/eller regelverk. Selv om en del av tilskuddene gis med bakgrunn i statens skjønn, f.eks. en del av den generelle delen i det nye tilskuddssystemet og skatteutjæmningsmidlene i det tidligere tilskuddssystemet, så er tilskuddene ordinære og vil for en kommune kunne gå igjen fra år til år over en lang tidsperiode.

Det som jeg vil referere til som ekstraordinære tilskudd, er tilskudd som ikke formelt inngår i tilskuddssystemet, dvs. det er en type tilskudd som ikke omtales i lov- og regelverk. Følgelig må Stortinget gjøre særskilt vedtak om hvert slikt tilskudd. Denne type tilskudd kommer gjerne som følge av lange forhandlinger mellom den aktuelle kommune og staten. Bergen kommune har siden 1972, dvs. siden kommunesammenslåingen, fått ekstraordinære tilskuddsbevilgninger to ganger. Begge gangene ble tilskuddene gitt ved særskilte vedtak i Stortinget. Første gang var i 1976. Da fikk kommunen et ekstraordinært tilskudd på 100 millioner kroner. Dette tilskuddet skulle ubetales over tre år, med første utbetaling i 1977 (kfr. Stortingsproposisjon 1, 1976-77). Alt i 1974 hadde kommunen de første samtaler med staten for å få fram hvor vanskelig den økonomiske situasjonen var for kommunen (kfr. Fimreite, 1986). Det måtte imidlertid holdes mange flere møter og utveksles en mengde dokumenter før KAD, til tross for uvilje mot bevilgningen, framsatte forslag for Stortinget om et ekstraordinært tilskudd til Bergen kommune (kfr. Stortingsproposisjon 158, 1975-76).

Den andre gangen Bergen kommune har fått bevilget ekstraordinært tilskudd var i 1984 (kfr. Stortingsproposisjon 1, tillegg nr. 2, 1984-85). For 1985 ble kommunen innvilget en ekstraordinær overføring på 60 millioner kroner. Også forut for dette ekstraordinære tilskuddet pågikk det en drakamp mellom kommunen og staten. Denne kampen kommer jeg tilbake til ved beskrivelsen av kommunikasjonsprosessen vedrørende dette tilskuddet. Først skal jeg imidlertid redegjøre for hvordan det regelmessige og ordinære tilskuddssamspillet er mellom kommunen og staten.

3.2 ORDINÆRE TILSKUDD

Jeg har i denne studien valgt å gå inn på de avdelingsvise tilskudd, dvs. at jeg i forsettelsen i denne rapporten vil betrakte avdelingsvise og ordinære tilskudd som synonyme. Årsaken til dette valget, dvs. årsaken til at jeg går inn på samspill vedrørende de avdelingsvise tilskudd men ikke på samspill vedrørende rammetilskudd, er at jeg har ønsket å studere tilskuddssamspill hvor kommunen har måttet vise en eller annen form for aktivitet for å motta tilskudd. Rammetilskuddene forutsetter som nevnt ikke dette.

3.2.1 Forskningsprosessen

Prosessen med å velge ut de avdelingsvise tilskudd som jeg skulle studere, startet med at jeg høsten 1986 gikk inn i kommunens regnskap for 1985 og i kommunes budsjett for 1986. Ut fra regnskapet og budsjettet utarbeidet jeg avdelingsvise oversikter over de tilskudd som kommunen hadde mottatt og over de tilskudd som den planla å motta i løpet av året. I vedlegg I er det gjengitt et eksempel på en slik avdelingsoversikt.

Valg av tilskudd, avdelinger og etater

Flere av avdelingene mottok mer enn 10 ulike tilskudd fra staten. Ettersom jeg bare var interessert i å følge kommunikasjonen i tilknytning til ett, maksimalt to, tilskudd fra hver avdeling, måtte jeg gjøre et valg av hvilke tilskudd som skulle inngå i studien. Jeg valgte ut de tilskudd som jeg syntes var best dokumentert. I tillegg satte jeg som krav at det i tilknytning til de tilskuddene som jeg skulle studere, måtte finnes aktører som hadde vært involvert i tilskuddskommunikasjonen, og som jeg kunne samtale med.

Som det framgår av figur 2.1 er det seks kommunalavdelinger i Bergen kommune. Olson (1983) påpeker at det er mulig å inndele kommunale enheter f.eks. avdelinger dels etter hvorvidt avdelingen først og fremst fokuserer på mennesker eller på teknikk, og dels etter hvorvidt avdelingen er opptatt av kommunen som helhet eller av enkelte deler av kommunen. Alle disse avdelingene er opptatt av enkelte deler av kommunen, f.eks. skole-

avdelingen er opptatt av skolesaker mens samferdselsavdelingen er opptatt av samferdselssaker. I tre av avdelingene, dvs. samferdsel, teknisk utbygging og bolig/bygg, framstår de tekniske aspekter ved avdelingenes aktiviteter som svært iøynefallende. Jeg benevner derfor disse avdelingene som "teknisk orienterte". I de tre andre avdelingene, dvs. skole, fritid/kirke/kultur og helse/sosial, er de tekniske sidene ved aktivitetene relativt ukompliserte og lite iøynefallende. Aktivitetene i disse avdelingene kan derimot karakteriseres ved at de er gruppe- og/eller individrettet, dvs. virksomheten relateres først og fremst til menneskene som avdelingene skal betjene. Jeg omtaler derfor disse avdelingene som "menneske orienterte".

Statsetatene som inngår i studiene kan inndeles på samme måte som kommunalavdelingene. Ettersom jeg her først og fremst betrakter statsetatene ut fra at de finansierer kommunens aktiviteter, og ikke ut fra at de selv har ansvar for aktiviteter, omtaler jeg hver statsetaten etter hvilken kommunalavdeling etaten har kontakt med. Jeg refererer derfor til de statsetater som har med de teknisk orienterte avdelinger å gjøre, som teknisk orienterte etater. Disse etatene er Husbanken, Miljøverndepartementet og Fylkesmannen. De statsetater som kommuniserer med de menneske orienterte kommunalavdelinger, omtales likeledes som menneske orienterte etater. Disse etatene er Sosialdepartementet, Fylkeskommunen, Kulturdepartementet og Skoledirektøren.

Fra hver teknisk orientert avdeling valgte jeg å studere ett tilskudd, og for hver menneske orientert avdeling har jeg studert to tilskudd. Når jeg valgte å gå inn på to tilskudd fra hver av de menneske orienterte avdelinger, var det fordi de tilskuddsrelaterte aktivitetene i hver av disse avdelingene var ganske forskjellige, dvs. jeg oppfattet aktivitetene i de menneske orienterte avdelingene som mer heterogene enn aktivitetene i de teknisk orienterte avdelingene. Det generelle inntrykk som jeg fikk etter gjennomarbeidingen av kommunikasjonen som fant sted i tilknytning til hvert av tilskuddene som inngår i studien, var likevel at det var store likheter når det gjaldt så vel søknadsprosedyrer som søknadsbehandling innen en og samme avdeling. Til og med på tvers av kommunalavdelingene og innen de ulike statsetater var det store likheter. I kommunen framgikk dette ved utformingen og behandlingen av dokumentene som skulle sendes til staten. På det statlige nivå framkom likheten ved vurderingen av dokumentasjonen som ble innsendt fra kommunen, og ved tilbakemeldingene som ble gitt til kommunen.

Valg av informanter

Med utgangspunkt i de avdelingsvise tilskuddsoversiktene som jeg hadde utarbeidet (kfr. vedlegg I), hadde jeg samtaler med aktører i sentraladministrasjonen. I vedlegg II har jeg gjengitt samtaleguiden som jeg benyttet ved disse samtalene. Gjennom samtalene fikk jeg vite at økonomisjefene i avdelingene hadde ansvaret for arbeidet med de ulike avdelingsvise tilskudd. En av

aktørene i sentraladministrasjonen uttrykte økonomisjefenes ansvar på denne måten:

"De har på seg å se til at alt som kan skaffes av tilskudd blir utnyttet"

I de enkelte avdelingene framla jeg de avdelingsvise tilskudds-oversiktene. Fra avdelingene fikk jeg bekreftet at disse oversiktene viste alle de statstilskudd som var aktuelle for avdelingene. Jeg fikk videre innsyn i den dokumentasjon som fantes vedrørende de ulike tilskudd, samt at jeg fikk vite hvilke andre aktører enn økonomisjefene som hadde arbeidet med de aktuelle tilskudd.

I avdelingene fikk jeg også opplysninger om hvilke aktører i de aktuelle statsetater som hadde med de aktuelle tilskudd å gjøre. Etter samtaler med de statlige aktørene ble det aktuelt å gå tilbake til kommunen dels for å samtale med nye kommunale aktører, og dels for å få tilleggsynspunkter hos enkelte av de aktørene som jeg tidligere hadde hatt samtaler med. Prosessen har altså vært preget av at jeg har gått skrittvis framover, dvs. den ene aktøren og det ene dokumentet har ledet meg til neste aktør og neste dokument.

Jeg har samtalt med økonomisjefene i alle avdelingene unntatt en. I denne unntaksavdelingen mente økonomisjefen at regnskapssjefen var den personen som best kunne besvare mine spørsmål. I enkelte av avdelingene var det også nødvendig å samtale med saksbehandlere som hadde vært involvert i tilskuddsarbeidet. I de statlige etater samtalte jeg med de aktører som i tilknytning til det enkelte tilskudd, hadde hatt den løpende kontakt med kommunen. Jeg måtte i ett tilfelle også samtale med en aktør som ikke direkte hadde hatt noe med Bergen kommune å gjøre, men som hadde vært med på å utforme et regelverk som hadde betydning for tilskuddstildelingen til Bergen kommune. Flere av de statlige aktører tilla kommunerevisjonen en garantist-funksjon, dvs. revisjonen ble betraktet som garantist for at tilskuddsmidlene ble brukt som forutsatt i tildelingen. For å få innsikt i revisjonen i tilknytning til tilskuddene hadde jeg samtaler med tre kommunerevisorer.

I forbindelse med disse tilskuddene hadde jeg samtaler med til sammen 12 kommunale og 10 statlige aktører. Hver av disse samtaler tok vanligvis ca. 2 timer, og i vedleggene III og IV framgår de samtaleguidene som jeg benyttet ved samtaler med aktørene henholdsvis i kommunalavdelingene og statsetatene. I disse samtaler var jeg opptatt av å forsøke å skape en lett og vennlig atmosfære. Utgangspunktet mitt var at jo vennligere og jo mer fortrolig samtalen kunne bli jo bedre innblikk ville jeg få i informantenes synspunkter. Noen av samtaler er tatt opp på kassettbånd. Imidlertid var det enkelte av informantene som ikke likte at intervjuene ble innspilt. I slike situasjoner gjorde jeg notater fortløpende gjennom hele samtalen. Alle samtaler ble senere renskrevet. Utskriftene av disse 22 samtaler utgjør 168 sider.

Dokumentene

De dokumentene som jeg har gått inn på, er rundskriv som staten har utarbeidet i tilknytning til den enkelte tilskuddsordning, avdelingenes søknader, tildelings- og avslagsbrev fra staten og regnskaps- og prosjektrapporter som kommunen har utarbeidet og sendt til staten i tilknytning til tilskuddene. Gjennom disse dokumentene har jeg fått innsikt i hvilke typer informasjon og hvilke argumenter som benyttes i kommunikasjonen mellom kommunen og staten når det gjelder de avdelingsvise tilskudd. Bl.a. framgår det fra dokumentene hvilke typer regnskapsdata som refereres, og også hvordan regnskapsinformasjon anvendes i denne kommunikasjonen. Det må imidlertid bemerkes at dokumentasjonen i tilknytning til disse tilskuddene er ganske beskjeden. De forskjellige tilskuddene følger relativt faste systemer som det er gitt regler for, og behovet hos staten og kommunen for utveksling av dokumenter er derfor ikke så stort. Til tross for at dokumentasjonen er relativt beskjeden, har jeg gått igjennom 87 sider med dokumenter tilknyttet de 9 tilskuddene som inngår i studien.

Alle tilskuddssituasjonene rapporteres under ett

Alt nå skal det tilkjennegis at jeg ikke har støtt på noen endringer i tilskuddskommunikasjonen som synes å kunne føres tilbake til endringen i tilskuddssystemet. Enkelte av de tilskudd som jeg har studert, ble tildelt i 1985 eller inngår i opplegg som ble påbegynt før innføringen av det nye tilskuddssystemet. Noen av de studerte tilskudd ble tildelt i 1986, dvs. etter innføringen av det nye tilskuddssystemet. Ettersom de avdelingsvise tilskudd som er tildelt i 1986, nettopp er slike tilskudd som ikke inngår i det nye tilskuddssystemet, synes det også rimelig at kommunikasjonen vedrørende de studerte tilskudd påvirkes lite av det nye tilskuddssystemet. Ettersom det som nevnt heller ikke framkom store forskjeller i kommunikasjonen avhengig av om det var menneske orienterte eller teknisk orienterte avdelinger og etater som var involvert, har jeg valgt å rapportere alle de studerte tilskuddssituasjoner hovedsaklig under ett. Dette innebærer at rapporteringen skjer uavhengig av så vel hvilke kommunalavdelinger og statsetater som har vært involvert som tidspunktene da tilskuddene ble innvilget. Ettersom det likevel er enkelte forskjeller mellom de teknisk orienterte og de menneske orienterte avdelinger, vil jeg tidvis referere til disse to grupper avdelinger.

3.2.2 Kommunikasjonsprosessen

Kommunikasjonen mellom kommunen og staten er en interaktiv prosess. Nedenfor framkommer dette ved at jeg beskriver kommunikasjonsprosessen dels med utgangspunkt i kommunen og dels med utgangspunkt i staten. I beskrivelsene behandler jeg følgende elementer i kommunikasjonsprosessen: Først viser jeg hvem som kommuniserer med hvem, og hvor initiativet til kommunikasjonen ligger. Deretter går jeg inn på selve søknad-

ene om tilskudd og behandlingen av søknadene. Videre går jeg inn på rapporteringen som gjøres i tilknytning til tilskuddsmidlene. Til sist gjøres en beskrivelse av revisjonen som gjennomføres i tilknytning til tilskuddene.

De enkelte kommunalavdelinger søker om tilskudd dels til større prosjekter dels til spesielle aktiviteter innenfor ett prosjekt. Jeg har i søknaden, søknadsbehandlingen og rapporteringen ikke funnet noen forskjeller som synes å kunne knyttes til hvorvidt søknaden angår enkelte aktiviteter eller et større prosjekt. Nedenfor benytter jeg derfor begrepene prosjekt og aktivitet om hverandre.

3.2.2.1 Kommunikasjonspartene og initiativet

Som det framgår av figur 2.1 er det de ulike avdelinger i kommunen og de ulike etater i staten som har kontakt med hverandre i forbindelse med de avdelingsvise tilskudd. Det er dermed desentraliserte enheter så vel i staten som i kommunen som møter hverandre i denne kommunikasjonen. I hver kommunalavdeling og statsetat er det faglige saksbehandlere som tar seg av saken. I kommunalavdelingene er en eller flere økonomimedarbeidere, vanligvis økonomisjefen, involvert i kommunikasjonen med staten i tilknytning til avdelingens statstilskudd. I de ulike statsetatene er det ingen økonomimedarbeidere som er satt til å arbeide spesielt med disse tilskuddene.

Det er staten som innbyr kommunen til å søke om tilskudd. Vanligvis sender staten ut et rundskriv hvor den bekjentgjør muligheten til å søke tilskudd. I enkelte tilfeller sender staten brev med standardisert søknadsskjema. Selv om disse brevene og rundskrivene i form og innhold er noe forskjellige, er det store likhetstrekket ved dem at de viser at det er staten som har det første utspillet i denne kommunikasjonen. I hvert eneste tilskuddstilfelle som inngår i denne studien, er det staten som har tatt initiativet til kommunikasjonen.

3.2.2.2 Søknaden

I rundskrivene og brevene fra staten framgår form- og innholdskrav som er satt til søknaden. I enkelte av rundskrivene framgår det at søknadene må sendes inn før prosjektet er gjennomført. Det generelle er imidlertid at det fra staten ikke er gitt noen klare regler om når søknadene kan sendes inn i forhold til gjennomføringen av prosjektene. Fra de statlige aktørene fikk jeg da også bekreftet at til alle statsetater unntatt én kunne søknadene sendes inn på det tidspunktet kommunen ønsket. Samtlige kommunalavdelinger hadde imidlertid tilpasset seg slik at søknadene vedrørende de tilskudd som jeg har studert, ble sendt inn før prosjektet ble gjennomført. De kommunale aktørene begrunnet dette med at kommunen på denne måten fikk redusert noe av usikkerheten vedrørende finansieringen før

prosjektet ble iverksatt.

Innholdet

Innholdet i og omfanget av søknadene skiller seg en del fra avdeling til avdeling. Etter innhold og omfang kan søknadene grovt inndeles i to grupper. I den ene gruppen som omfatter en del søknader fra så vel teknisk som menneske orienterte avdelinger, er søknadene svært korte og med få detaljer. Søknadene synes å utgjøre rene formaliteter enten fordi søknadene angår prosjekter som staten rutinemessig støtter, eller fordi søknadene er utformet etter at staten har akseptert prosjektet.

"I relasjon til størrelse på søknadsbeløp er søknadene veldig enkle. Prosjektene selges vanligvis til departementet gjennom personlige samtaler og drøftinger, og søknadene virker i stor utstrekning kun som formalisering av det som det er blitt enighet om. I alle fall er det slik når det er store beløp inne i bildet." (Utsagn fra en kommunal aktør.)

De fleste søknadene kan imidlertid henføres til den andre gruppen. Disse søknadene som også omfatter søknader fra begge typer avdelinger, er omfangsrike og spekket med detaljer. Selv om innholdet er noe forskjellig, inngår følgende forhold på en eller annen måte i disse søknadene:

- * Beskrivelse av prosjektet, dvs. hva det omfatter.
- * Tidsplan for gjennomføringen.
- * Hvordan prosjektet løpende skal gjennomføres. Hvem som er ansvarlig for gjennomføringen.
- * Oversikt over hvilke kommunale organer som har behandlet prosjektet.
- * Finansieringsplan for prosjektet.
- * Utgifts- og inntektskalkyle.
- * Spesifikasjon av søknadsbeløpet.

Som det framgår av disse punktene, er det uvanlig at det inngår noen form for regnskapsinformasjon i søknadene. Kun i en søknad som angikk aktiviteter som kommunen årlig søkte om finansieringsstøtte til, var det inkludert en regnskapsoppstilling. I denne regnskapsoppstillingen ble det spesifisert hvordan midlene som kommunen mottok forrige år, var blitt benyttet. De tallmessige oppstillingene som framgikk i søknadene, var derfor nærmest utelukkende budsjettoppstillinger. Finansierings- og driftskalkylene var for flere av prosjektene ganske omfattende, dvs. de var detaljerte og kunne gå over flere sider.

Søknadsbehandlingen

Behandlingen av søknadene i de ulike statlige etater er på mange måter ganske ensartet. I de ulike statsetater er det en eller maksimalt to personer som har ansvaret for søknadsbehandlingen. I de fleste etatene ble det til å begynne med i behandlingen gjort en eller annen form for regelstyrt gjennomgang av søknadene, dvs. det ble sjekket opp om alle punktene som var spesifiserte i rundskrivet eller det standardiserte søknadsskjemaet, var utfylte. Om det var mangler ble enten søknaden returnert, eller det ble tatt

kontakt med kommunen for å få de manglende opplysninger. I de tilfeller hvor søknaden bare var en formalisering av en enighet som på forhånd var oppnådd mellom kommunen og staten, var det ingen slik byråkratisk startbehandling av søknaden. I og med at enigheten var oppnådd på forhånd, var selve søknadsbehandlingen en proforma sak.

For alle de tilskudd som jeg studerte, var det oppsummerte søknadsbeløp i alle de innkomne søknadene langt større enn det beløp som staten hadde tilgjengelig til tilskuddstildeling. Det var følgelig umulig å la hver kommune få det den hadde søkt om. Svært få av tilskuddssøknadene fra Bergen kommune ble avslått. Ved avslagene ble det fra statsetatens side argumentert med at etaten ikke hadde økonomiske ressurser til å innfri alle søknadene. Det var også relativt få tilskuddssøknader som ble innfridd med hele beløpet. De fleste søknadene ble dermed innvilget med en del av søknadsbeløpet. Tendensen syntes å være at de teknisk orienterte avdelingene i større utstrekning enn de menneske orienterte avdelingene fikk de beløp som de søkte om.

Med unntak av saksbehandlerne i to etater syntes de statlige saksbehandlerne at fordelingen av tilskuddsmidlene var vanskelig. I den ene av de to etatene ble det benyttet en variant av "ostehøvelmetoden". Fordelingen av midlene begynte med at saksbehandleren gikk igjennom søknadene og korrigererte søknadsbeløpene for eventuelle utgifter som ikke var tilskuddsberettiget. Deretter ble hver søknad innvilget med omtrent samme prosentandel av det korrigererte søknadsbeløpet. Saksbehandlingen i denne etaten som var en menneske orientert etat, ble dermed svært teknisk og relativt lite tidkrevende.

I den andre etaten som var teknisk orientert, begynte fordelingen med at opplysningene fra søknaden ble lagt inn i en beregningsmodell. I denne modellen var det på forhånd lagt inn en del data om kommunen. Disse data hadde etaten fått tilgang til fra offentlig statistikk. Som et resultat av modellberegningen kom det fram hvor store tilskudd de forskjellige kommunene skulle få. Imidlertid hadde saksbehandlerne mulighet til å gjøre skjønnsmessige endringer på de tilskuddsbeløp som framkom i modellberegningene. Disse endringene måtte godkjennes av det politiske nivået i etaten. Denne godkjenningen var imidlertid mer av formell enn reell karakter, dvs. endringene hadde hittil blitt godkjente. Målt i prosent som tilskuddet ble endret med i forhold til modellberegningen, var effekten av den skjønnsmessige endringen relativt liten for Bergen kommune. For enkelte kommuner ble økningen eller reduksjonen i forhold til modellberegningene mer enn 10 %. Det var ingen generelle regler for hvordan skjønnen skulle virke. Imidlertid gav saksbehandleren et eksempel på hvordan det kunne virke:

"F.eks. hender det at en liten kommune etter modellen ikke blir tildelt tilskudd som følge av at det har vært utvist liten aktivitet i kommunen. Vi kan da gi den noen tusen i tilskudd. Årsaken til at vi kan gjøre det, er at sjokket ikke skal bli for stort for en kommune om den ikke mottar slikt

tilskudd i det hele tatt. Imidlertid må jeg understreke at vi bruker skjønnet med varmsomhet, og at det generelt ikke kan sies at vi overfører midler fra en type kommune til en annen."

I de etater der saksbehandlerne syntes fordelingen var vanskelig, ble det ikke benyttet slike tekniske metoder ved fordelingen. Fra saksbehandlerne ble det sagt at det var faglige vurderinger som lå til grunn for prioriteringen av hvor mye den enkelte skulle få. Disse faglige vurderingene ble operasjonalisert på noe forskjellig måte i de ulike etatene. Oppsummert for alle etatene syntes det å være slik at minst ett av følgende tre forhold ble tillagt betydelig vekt i den enkelte etat i tilknytning til søknadsvurderingene:

* Søknaden må være innenfor ett av de satsningsområder som etaten er opptatt av, dvs. søknader som knytter seg til etatens langsiktige mål, ligger bedre an for å få tilskudd enn søknader som ikke er tilpasset disse målene.

* Søknader som angår nye prosjekter blir foretrukket framfor søknader som innebærer gjennomføring av prosjekter som er utprøvd tidligere. Dette også selv om de tidligere prosjekter har gitt positive resultat. Årsaken til dette er at etaten mente at dersom et prosjekt var utprøvd og hadde vist seg positivt og nyttig, så var det kommunens ansvar å fullfinansiere og videreføre prosjektet.

* Søknaden må være politisk behandlet i kommunen. Helst bør prosjektet være inntatt i kommunens langtidsplanlegging. De etatene som la vekt på dette påpekte at kun når et prosjekt var gitt plass i den ordinære planleggingen i kommunen, kunne en være sikker på at kommunen anså seg som forpliktet til å arbeide med prosjektet.

Hvordan disse forholdene virket inn ved vurderingen i den enkelte statsetat kan ikke beskrives formelmessig. Selve vurderingen var skjønnsmessig. Det eneste som kan uttrykkes er følgelig at de statlige aktørene mente at ved siden av den byråkratiske startvurderingen så ble minst ett av de ovenfornevnte tre forhold tillagt betydelig vekt ved vurderingen.

Informasjon av økonomisk karakter

Ved søknadsbehandlingen legges det tydeligvis ikke stor vekt på økonomiske data. Selv om det ved søknaden måtte vedlegges så vel drifts- som finansieringskalkyler, var det ingen av aktørene som gav uttrykk for at disse kalkylerne var av stor betydning ved vurderingen av hvor stort tilskudd som kommunen skulle få. I de tilfeller staten hadde gitt standarder for beløpene som kunne inngå i kalkylerne, ble det likevel i startfasen gjort vurderinger av hvorvidt beløpene i søknadene var innenfor standardene. En av disse standardene som var felles for flere av tilskuddene, var at kommunen selv måtte finansiere en viss del, f.eks. 30 %, av prosjektet. I begynnelsen av søknadsbehandlingen ble det sjekket opp at kommunens egenfinansiering tilfredsstilte dette kravet. I søknadene fra Bergen kommune var det ingen av de

statlige saksbehandlerne som hadde støtt på tilfeller hvor beløpene i kalkylene ikke hadde vært innenfor standardkravene.

I de tilfeller kommunen fikk tilskudd til et prosjekt over flere år, ble det også lagt en viss vekt på enkelte økonomiske data i søknadene. Ved slike prosjekt måtte kommunen hvert år vise i søknaden hvordan fjorårets tilskuddstildeling var blitt anvendt. Dersom det i søknaden det ene året viste seg at bevilgningen fra forrige år ikke var brukt, tok staten hensyn til dette på den måten at det nye tilskuddet ble redusert. Aktørene i de statlige etater hvor slike søknader var aktuelle, understreket imidlertid at de aldri hadde vært nødt til å ty til denne type virkemidler overfor Bergen kommune. På spørsmål om det var mange kommuner som hadde fått redusert sine tilskudd som følge av at de ikke hadde brukt midlene som ble tildelt året før, kom det fram at dette var ytterst sjelden.

Selv om det ved søknadsbehandlingen ikke legges stor vekt på formaliserte økonomiske data, framkom det fra flere statlige aktører at det ved søknadsvurderingen også ble lagt vekt på økonomisk informasjon som ikke var uttrykt i søknaden. Fra en etat som behandlet søknader om tilskudd til bygging av idretts-haller, ble det gitt et eksempel på en slik vurdering som medførte avslag:

"Det er egentlig ikke økonomi vi vurderer. I dette tilfellet var det i kommunen et antall haller som vi syntes var stort nok sammenlignet med andre kommuner. Samtidig vet vi jo uten å måtte gå inn i regnskapene at økonomien til den type kommuner (dvs. kommuner på "oljevestlandet") er bra. Ingen liten kommune kan ha maktet å bygge sju haller uten å ha en sterk økonomi."

Det må bemerkes at ingen av de statlige aktørene kunne vise til at vurderingen av søknader fra Bergen kommune, hadde omfattet økonomiske forhold som ikke kom til uttrykk i selve søknaden. På spørsmål om hvordan de vurderte kommunens økonomiske situasjon, svarte de aktører som mente de kunne uttale seg, at den økonomiske situasjonen var heller dårlig. Denne vurderingen ble utelukkende begrunnet med de store regnskapsmessige underskuddene som kommunen hadde hatt. Aktørene hadde fått kjennskap til underskuddene dels gjennom media, TV og aviser, og dels gjennom samtaler med aktører i avdelingene i kommunen.

Personlig kontakt

I forbindelse med de tilskuddene som jeg har studert, var det med ett unntak, personlig kontakt mellom de statlige og kommunale aktører. Unntaket gjaldt et tilskudd i skolesektoren. Dette tilskuddet ble beregnet svært teknisk, og det var ingen personlig kontakt mellom kommunen og skoledirektøren i forbindelse med dette tilskuddet. I de andre tilskuddstilfellene var det imidlertid kontakt, og da vanligvis enten via telefon eller via et møte på kontoret hos den statlige aktøren. For enkelte av tilskuddene var imidlertid kontakten enda mer intensiv med flere

møter mellom de statlige og kommunale aktører. Iblant omfattet kontakten til og med at de statlige aktører var på befaringsferde i kommunen. Så vel de statlige som de kommunale aktørene anså denne kontakten som verdifull. For staten var det viktig å få innsyn i hva prosjektet omfattet. For de kommunale aktører ble denne kontakten betraktet som en måte å selge prosjektene på. Selv om kommunikasjonen med Bergen kommune hadde gått fint og slik oppskriftene tilser, ble det fra flere statlige aktører påpekt at det var viktig at denne kontakten gikk tjenesteveien, dvs. at kommunen ikke prøvde å presse igjennom et prosjekt ved vedtak på et høyere statlig nivå. De statlige aktørenes argumentasjon oppsummeres godt i et utsagn fra en av aktørene:

"Det er to måter som kommunene kan ta kontakt med oss på. Den ene måten og som vi liker best, er at de kommer hit for å drøfte problemene, framgangsmåter og metoder tilknyttet prosjektet. Den andre måten og som vi ikke setter så stor pris på, er når kommunen kommer med en hel delegasjon med ordfører m/kjede, andre politikere og spesialister for å drøfte saken med statsråden. Selv om vi forstår at dette er en viktig del av demokratiet, så skaper det ofte store ekstra vanskeligheter. Ved slike møter hender det at vi må akseptere et prosjekt som vi først ikke aksepterte etter ordinære faglige kriterier. Årsaken er at personene i kommunen har kjempet seg fram til et høyt politisk eller administrativt nivå i departementet. Det er jo veldig riktig at dette er mulig i et demokrati. Imidlertid er ofte disse prosjektene veldig rå, dvs. de er ikke alltid godt nok forberedt. Det er jo gjerne derfor de ikke har fått midler via de ordinære søknader. Slike prosjekter sliter vi gjerne med i årevis. Vi har ikke kapasitet til å gå inn i en løpende oppfølging av prosjektet. Vi skal heller ikke gjøre det ettersom prosjektet er kommunens ansvar."

3.2.2.3 Rapporteringen

Rapporteringen fra kommunalavdelingene til statsetatene vedrørende hvordan tilskuddsmidlene er anvendt, kan omfatte to ulike typer rapporter. Disse rapportene er rene regnskapsrapporter og faglig orienterte prosjektrapporter. Mens regnskapsrapportene omfatter en tallbeskrivelse av prosjektet, vil prosjektrapportene inneholde en eller annen form for verbal beskrivelse av prosjektet. Fra de teknisk orienterte avdelingene gikk det bare regnskapsrapporter til statsetatene. I avdelingene ble det ikke uttrykt noen interesse for prosjektrapporter. Heller ingen av de statlige aktørene påpekte at de ønsket prosjektrapporter. Fra de menneske orienterte avdelingene ble det sendt både regnskapsrapporter og prosjektrapporter. Ingen av de statlige aktørene som jeg samtalte med i de menneske orienterte etatene mente at prosjektrapportene var unødvendige. Tendensen var heller den at regnskapsrapportene ble betraktet som mindreverdige i forhold til prosjektrapportene. Nedenfor beskriver jeg så vel regnskapsrapporteringen som prosjektrapporteringen.

Regnskapsrapporteringen

Fra aktørene i kommunalavdelingene fikk jeg vite at prosjektregnskapene inneholder spesifisering enten bare av utgiftene

eller av så vel inntektene som utgiftene i tilknytning til gjennomføringen av prosjektet. Videre ble det i alle avdelingene understreket at regnskapene måtte være revisorattestert. Også fra de statlige aktørene ble regnskapsrapportene beskrevet som revisorbekreftede oversikter enten over prosjektens utgifter eller over både utgiftene og inntektene i prosjektene. En av de statlige aktørene uttrykte det slik:

"Regnskapet er kortfattet uten bilag, og det må være revisorattestert. Vi har tillit til kommunerevisjonen, og vi krever følgelig ikke detaljerte bilag. Regnskapet omfatter alle inntektene i prosjektet, angitt i hovedgrupper, og alle utgiftene, også de oppgitt i hovedgrupper."

Selv om både de statlige og de kommunale aktørene uttrykte at regnskapene inneholdt oversikter over utgiftene og iblant også over inntektene vedrørende prosjektet, gav flere av regnskapene ikke noen slik oversikt. Spesielt var regnskapene som gikk fra de teknisk orienterte etatene, preget av å være summariske uten særlig mye forklarende tekst. Jeg har nedenfor i figur 3.1 vist et eksempel på et slikt regnskap. Dette regnskapet er sendt fra Renholdsverket i Bergen kommune til Miljøverndepartementet.

UTGIFTER TIL UTSTYR/SPECIALAVFALLSSTASJON FLESLAND, KONTO 1.640.115	
Konto 1.640.115/83	kr. 131.131,04
Konto 1.640.115/84	kr. 245.067,41
Konto 1.640.115/85	kr. 74.261,10
<u>Konto 1.640.115/86 pr. 31/8-86</u>	<u>kr. 16.335,00</u>
Totalt medgatte utgifter konto 1.640.115	kr. 466.794,55
Regnskapet er underskrevet fra Renholdsverket og en kommunerevisor.	

Figur 3.1 Eksempel på regnskapsrapport fra en teknisk orientert avdeling

Jeg spurte samtlige av de kommunale aktørene om de kjente til hva staten benyttet regnskapsrapportene til. Svarene var benektende på den måten at ingen visste med sikkerhet hva som var hensikten med regnskapene. Alle aktørene hadde imidlertid omtrent den samme oppfatningen slik som uttrykt av en av aktørene:

"Jeg vet ikke om de (etaten) bruker regnskapet i det hele tatt. De er imidlertid veldig opptatt av å få regnskapsrapporten. Jeg skulle tro at de bruker den for å kontrollere at prosjektet er OK. Etter at de har mottatt regnskapet får vi den siste delen av tilskuddet."

De kommunale aktørene påpekte at idéen om at regnskapene hadde med kontroll å gjøre, ble underbygget av at de statlige etatene gjorde store nummer ut av det om de ikke mottok regnskapene til rett tid. Selv om statsetatene var opptatt av å motta regnskap for prosjektene, var det bare en etat som hadde satt en standard for hva regnskapet skulle inneholde. Etter denne standarden skulle regnskapet føres i et eget regnskapsskjema.

Dette skjemaet bestod av to sider, og spesifiserte hvilke inntekter og utgifter som regnskapet skulle inneholde. Denne standarden utgjorde så absolutt unntaket. De retningslinjer som statsetatene gav om regnskapene var vanligvis uttrykt på omtrent denne måten:

"Sammen med anmodning om sluttutbetaling må det følge revisorbekreftet regnskap over de samlede medgåtte utgiftene."

(Brev fra Miljøverndepartementet til Bergen kommune, 02.06.82, s. 2)

"Regnskap for samlet bruk av de statlige tilskuddene til prosjektet skal sendes departementet senest 3 måneder etter prosjektets avslutning."

Brev fra Sosialdepartementet til Bergen kommune, 31.01.86)

I samtalene med de statlige aktørene spurte jeg også om hva som var hensikten med å be kommunene om å sende inn regnskapsrapporter vedrørende tilskuddsmidlene. Svarene som jeg fikk var noe forskjellige fra etat til etat, men det var ingen klare mønster som skilte den ene etatstypen fra den andre. Ordet kontroll gikk igjen hos flere av aktørene. Oppsummert for alle de statlige aktørene dreide det som om tre typer kontroll. For det første dreide det seg om kontroll av at tilskuddsmidlene var anvendt til prosjektet slik som forutsatt i søknaden. Det andre kontrollforholdet som gikk igjen hos mange av aktørene, var kontroll av at prosjektet var fullført. Den tredje typen kontroll angikk finansieringen, dvs. kontroll av at kommunen hadde finansiert den prosentdelen av prosjektet som kommunen etter tilskuddsreglene var forpliktet til. Fra flere av de statlige etatene ble det også nevnt at regnskapskravet og kontrollen virket preventivt. En av aktørene uttrykte det slik:

"Kravet om regnskapsrapportering virker oppdragende. Kommunen vet at regnskapstimen kommer, og det vil nok bidra til at kommunen forsøker å holde orden på prosjektet."

Foruten disse kontrollforhold, ble det også nevnt at en av hensiktene med regnskapene var at etatene selv skulle ha grunnlagsmateriale for å utarbeide sitt eget regnskap. Dette betyr at regnskapene fra kommunalavdelingene ble ansett som bilag til statsetatenes egne regnskap.

Jeg spurte også de statlige aktørene om hvordan de hadde brukt regnskapene som de hadde mottatt fra kommunen i tilknytning til de tilskuddene som jeg studerte. Alle aktørene trakk da fram at regnskapene ble brukt til minst en av de tre ovenfornevnte kontrollene. Utdraget nedenfor av en samtale med en statlig aktør gir et godt inntrykk av hvordan etatene har brukt de regnskapene som de har fått fra kommunen (S=mine spørsmål, R=svar fra aktøren):

"S Hvordan bruker du de regnskapene som kommunen har sendt inn til dere?

R Vi bruker ikke disse regnskapene så veldig mye. Vi sjekker opp at midlene som vi har overført er blitt brukt til prosjektet.

- S Har dere måttet reagere i tilknytning til dette eller andre prosjektrekn-
skap fordi regnskapet var mangelfullt, eller fordi dere hadde mistanke
om at midlene var brukt til annet enn prosjektet?
- R Nei, jeg tror aldri vi har reagert slik på bakgrunn av mottatt regnskap.
Vi har noen gang måttet purre for å få regnskap, men da har vi alltid fått
det.
- S Hva gjør dere med regnskapene når dere har sjekket opp at midlene er
brukt til prosjektet?
- R Da legges regnskapet bort sammen med de andre dokumentene ved-
rørende prosjektet.
- S Vil dere se på regnskapet igjen dersom etaten sender inn ny søknad ved-
rørende et nytt prosjekt?
- R Nei, det tviler jeg på. Vi vurderer prosjekt for prosjekt."

For å få et inntrykk av om det skjedde noe på det praktiske
planet i kommunikasjonen mellom staten og kommunen som
følge av regnskapet, spurte jeg de statlige aktørene om de hadde
tatt kontakt med kommunen som følge av de mottatte regnskap.
Jeg spurte også de kommunale aktørene det samme spørsmål,
dvs. om staten hadde tatt kontakt som følge av regnskapet.
Svarene var stor sett benektende. Det var ingen av aktørene
som kunne vise til tilfeller hvor staten, som følge av regnskapet,
hadde tatt kontakt for å drøfte forhold tilknyttet prosjektet.
Derimot hadde staten ved et par anledninger sendt regnskap
tilbake til kommunen. Årsaken hadde vært at regnskapene ikke
var revisorattesterte. Den vanligste årsaken til at staten tok
kontakt i tilknytning til regnskap, var imidlertid som følge av at
regnskapet ikke var innsendt fra kommunen innen rett tid. I
slike tilfeller truet staten med å trekke hele tilskuddet tilbake.
Etter en slik trussel var det ingen av de statlige aktørene som
kunne huske at de hadde hatt noen problemer med å få regnskap
fra Bergen kommune. I det hele tatt var det få av aktørene som
hadde hatt dårlige erfaringer med Bergen kommune. Blant
aktørene i de teknisk orienterte statsetater syntes det å bli tatt som
en selvfølge at regnskapene skulle sendes inn i tide, dvs.
overholdelse av regnskapskravene ble ikke ansett som noe
problem. Blant aktørene i de menneske orienterte etatene kom
det fram to ulike oppfatninger om hvorfor det var få problemer
med Bergen kommune. Fra enkelte av aktørene ble årsakene til
at det stort sett var få problemer med Bergen kommune grunnlagt
med at det var god disiplin i kommunen. Fra andre aktører ble
det påpekt at en stor kommune som Bergen lettere ville kunne
tilpasse seg til statens krav enn en liten kommune, dvs. en stor
kommune kunne lettere gi inntrykk av at den fulgte kravene til
tross for at den gjorde tilpasninger som ikke var overens-
stemmende med disse kravene. Utsagnene nedenfor fra to
statlige aktører gir et inntrykk av de to ulike måter å resonnerer
på.

"Jeg kan ikke huske noen problemer i tilknytning til regnskapene fra Bergen
kommune. De er alltid raske med å ta ut sine midler, og de er også raske
med å sende inn sluttregnskap. Jeg tror de ulike tiltak blir godt oppfulgte i
Bergen. Jeg tror de prosjektansvarlige "holdes godt i ørene" av så vel
avdelingsadministrasjonen som av sentraladministrasjonen."

"Fra Bergen kommune har vi bare gode erfaringer. Det har nok hendt at vi har lurt litt på om kommunens egenandel har blitt brukt til prosjektet, eller om prosjektutgiftene til lønn o.l. egentlig er brukt til annet arbeid i kommunen. Noe av problemet med så store kommuner som Bergen er at vi på ingen måte kan få en total innsikt i kommunens budsjett og regnskap. Når kommunerevisor har attestert prosjektregnskapet, må vi bare akseptere det. Om det skulle være noe som ikke er riktig, så er det vel lite sannsynlig at vi ville oppdage det selv om vi hadde alle kommunens regnskaper og budsjett, så lenge revisor ikke har oppdaget det. Vi har imidlertid merket oss at kalkylene og regnskapene vanligvis ikke stemmer overens. Vi har drøftet dette litt, men det er umulig å klargjøre om dette skyldes taktikk eller rett og slett at det er vanskelig å planlegge. Jeg skulle tro at virkeligheten innebærer litt av begge deler."

Generell regnskapsinformasjon

Innslaget av regnskapsinformasjon i kommunikasjonen mellom kommunen og staten i tilknytning til tilskuddene, trenger ikke å begrense seg til prosjektregnskap. I kommunikasjonen kan det også inngå informasjon som er hentet fra eller bygger på kommunens øvrige regnskap. I samtalene med så vel de kommunale som de statlige aktørene gikk jeg derfor inn på om og eventuelt hvordan annen regnskapsinformasjon enn den som framgikk i prosjektregnskapene, ble anvendt i kommunikasjonen.

Det tradisjonelle årsregnskapet var det ingen av de kommunale aktørene som mente at de hadde brukt i kommunikasjonen med staten. Selv om prosjektregnskapene bygde på det tradisjonelle regnskapet, var det ingen av aktørene som i henvendelsene til staten hadde brukt regnskapsoppstillinger eller annen informasjon som var hentet fra det tradisjonelle regnskapet. De statlige aktørene hadde heller ikke sett Bergen kommunes tradisjonelle regnskap.

Alle de kommunale aktørene hadde sett den nye årsrapporten, og alle unntatt en hadde lest litt i den. Den som ikke hadde lest, unnskyldte seg med at han ikke hadde tatt seg tid til dette, men at han nok burde ha lest årsrapporten. Flere av aktørene mente at årsrapporten burde kunne benyttes av avdelingene. En av aktørene påpekte at årsrapporten på ulike måter var verdifull både vurdert ut fra interne og eksterne behov:

"Internt er selve prosessen ved utarbeidelsen av rapporten det viktigste. Rapporten burde imidlertid kunne være viktig ved presentasjon av kommunen utad. Det er veldig mye som er ugjort når det gjelder å rive ned myter og holdninger om kommunal udugelighet o.l.. Rapporten kan hjelpe til at flere kan oppfatte kommunen som noe mer profesjonell. Det er jo en profesjonell årsrapport. Det er vel neppe mannen i gata som leser rapporten. Bedrifter og lignende er vel mer trolige brukere. De vil kanskje etter å ha lest rapporten revurdere sine holdninger overfor kommunen. Jeg har reagert på at når en opptrer på vegne av kommunen, så blir en i mange sammenhenger oppfattet som et lett bytte. Kanskje kan en mer profesjonell framstilling av hva vi gjør, være med på å endre denne oppfatningen."

Noen av de kommunale aktørene hadde også anvendt årsrapporten til forskjellige gjøremål. De fleste av aktørene i de menneske orienterte avdelinger hadde på en eller annen måte brukt årsrapporten. I de teknisk orienterte avdelingene var det bare en aktør som hadde anvendt årsrapporten. Årsrapporten hadde blitt benyttet som presentasjonsbrosjyre, som undervisningsmateriale ved kurs som aktørene hadde holdt, og som grunnlag for interne drøftinger om ressursbruken i avdelingen. Imidlertid var det ingen av aktørene som hadde anvendt årsrapporten i kommunikasjonen med staten. Informasjon fra årsrapporten var ikke innarbeidet i tilskuddssøknadene eller i prosjektrengskapene. Årsrapportene som helhet var heller ikke oversendt til de statlige etater. Det ble fra de kommunale aktørene hevdet at årsrapporten ble for generell til at den kunne benyttes i kommunikasjonen med staten i forbindelse med tilskuddene. Imidlertid anså noen av de kommunale aktører at det kunne bli aktuelt å benytte årsrapporten i tilskuddskommunikasjonen i framtida. En av de kommunale aktørene uttrykte det slik:

"Nei, vi har ikke sendt årsrapporten til staten, men det vil kanskje bli mer naturlig når vi følger opp med en egen rapport slik som teknisk utbygging har gjort. Den rapporten synes jeg er aldeles glimrende, og vi må satse på å få en slik rapport også for vår avdeling. Det vil da være naturlig å bruke en slik rapport som vedlegg også ved søknadene om tilskudd."

Det må her bemerkes at kommunalavdelingen teknisk utbygging hadde utarbeidet en egen årsrapport bare for avdelingen. Avdelingen hadde imidlertid heller ikke sendt denne årsrapporten til staten i tilknytning til tilskuddssøknadene.

Kun en av de statlige aktørene hadde sett årsrapporten. Denne aktøren hadde ikke mottatt årsrapport fra kommunalavdelingen. Årsrapporten var sent til etaten som generell orientering fra sentraladministrasjonen i kommunen. I etaten hadde årsrapporten vært sendt på sirkulasjon blant saksbehandlerne. Denne aktøren hadde imidlertid ikke sett seg tid til å lese årsrapporten. Jeg spurte derfor alle de statlige aktørene om de kunne lese igjennom årsrapporten eller deler av den for å vurdere om den kunne være av interesse for dem i forbindelse med vurderingen av tilskuddssøknader eller eventuelt på andre måter. Etter gjennomlesningen mente de aller fleste aktørene at årsrapporten var mer eller mindre ubrukelig for dem. De mente at de måtte ha mer detaljert informasjon om de aktivitetene som tilskuddet angikk enn det som framkom i årsrapporten. En aktør ble provosert av rapporten, og mente at den til og med kunne gi misvisende informasjon. Enkelte mente at rapporten likevel kunne være nyttig ved at den gav dem et helhetsbilde av avdelingen som søkte om tilskudd. Følgende to utsagn fra to av de statlige aktørene utgjør ytterpunktene i vurderingene av nytten av årsrapporten.

"Denne rapporten er veldig fin. Jeg synes den gir et godt inntrykk av hvor prioriteringene i kommunen ligger. Ved at jeg ser hvor mye avdelingen har brukt på de ulike tiltak, får jeg et mye bedre inntrykk av hvordan

prioriteringene er, enn det som framkommer gjennom brevene som vi får fra avdelingen. Rapporten vil også kunne tjene som et godt grunnlag for vår løpende kommunikasjon med avdelingen. Rapporten forteller oss på en svært konsentrert måte hva avdelingen er opptatt av, dvs. hva de faktisk gjør i avdelingen."

"Rapporten er for overflatisk, for grovkornet til å kunne være til nytte for meg i mitt arbeid. Den sier ingen ting som jeg ikke kjenner til fra før når det gjelder Bergen kommune. Jeg spør meg om hvem rapporten egentlig er beregnet for. Er det kommunens skattebetalere, politikerne, administrasjonen, statsetater e.l.? Jeg synes den ligner mest på en turistbrosjyre, men jeg er i tvil om turister leser slike publikasjoner. Det fins informasjon i den som vitner om at kommunen forsøker å fraskrive seg ansvar. På side 23 står det: "Kommunen hadde en inntektssvikt på vel 3 millioner kroner på grunn av vesentlig lavere flyktningsmottak enn beregnet. Dette skyldes bl.a. vanskeligheter med å få en tilfredsstillende avtale med staten om mottak av flyktninger." Manglende initiativ fra kommunens side for å øke mottaket av flyktninger beskrives rett og slett som en inntektssvikt. Dette virker tilslørende og ikke forklarende."

Prosjektrapporter

Det er som nevnt bare de menneske orienterte avdelinger som utarbeider prosjektrapporter. Vanligvis er prosjektrapporten skilt fra regnskapsrapporten. Unntaksvis utgjør regnskapet en del av prosjektrapporten. En av de statlige aktørene påpekte at regnskapsrapporten ikke hadde noe i den faglige rapporten å gjøre:

"Det er vanlig at regnskapsrapporten og prosjektrapporten kommer hver for seg, men det hender at regnskapsrapporten utgjør en del av prosjektrapporten. Generelt vil vi ikke ha regnskapstallene inn i prosjektrapporten. Vi hever oss over disse tallene når vi gjør de faglige vurderinger."

Struktureringen og omfanget av prosjektrapportene er noe forskjellig fra avdeling til avdeling. Enkelte avdelinger utarbeider svært omfangsrike prosjektrapporter, mens andre avdelinger avgir mindre og mer konsentrerte rapporter. Fra aktørene i de kommunalavdelingene som utarbeidet prosjektrapporter kom det fram at rapportene ble betraktet som viktige også internt i avdelingen. Gjennom arbeidet med rapportene fikk avdelingen vurdert prosjektet. Selv om ingen av aktørene kunne huske at denne vurderingen hadde ført til store endringer i den videre gjennomføringen av prosjektet, syntes de at det var nyttig med en gjennomgang av det de hadde gjort i prosjektet. Til tross for at statsetatene ikke gav noen detaljerte retningslinjer for hva disse rapportene skulle inneholde, så var innholdet i prosjektrapportene fra de ulike avdelingene ganske likt. I rapportene gikk avdelingene vanligvis inn på følgende forhold:

- * Hva prosjektet hadde gått ut på, dvs. en beskrivelse av prosjektet hvor det framgikk hva som var gjort i prosjektet.
- * Hvilke faglige erfaringer som var høstet gjennom prosjektet.
- * Vurdering av hvorvidt og eventuelt hvordan prosjektet skulle videreføres.

I alle statsetatene som krevde innsendelse av prosjektrapporter, ble det understreket at hensikten med rapportene var at erfaringene fra et prosjekt i en kommune skulle kunne overføres til andre kommuner. En av de kommunale aktørene uttrykte hensikten med rapportene på denne måten:

"Rapportene skal fortelle oss hva som er skjedd, og da på en slik måte at erfaringene fra prosjektet kan overføres til andre kommuner. Disse rapportene har således vært en hodepine for oss. Problemet har vært hvordan vi skal få overført til andre kommuner de erfaringer som rapportene inneholder. Vi har nå bestemt oss for å utgi samlerapporter for enkelte prosjekter. Disse samlerapportene er ment å skulle være relativt sammenfattende, slik at de ikke blir for omfangsrike. Ønsket er at så mange kommuner som mulig skal kunne nyttiggjøre seg erfaringene fra prosjektet."

Jeg spurte de statlige aktørene om hva som vanligvis skjedde med prosjektrapportene etter at de var kommet til etaten. Svaret som gikk igjen, var at rapportene vanligvis ble arkivert. I alle avdelingene ønsket imidlertid aktørene å få i stand bedre måter å formidle informasjonen fra disse rapportene på. Ingen av aktørene hadde med bakgrunn i en mottatt rapport tatt kontakt med kommunen for å drøfte innholdet i det aktuelle prosjektet. De statlige aktørene kunne heller ikke vise til andre måter som de hadde brukt rapportene på. Det må også bemerkes at avdelingene var flinke til å sende inn prosjektrapportene. Det var sjelden at etatene måtte etterlyse prosjektrapporter. På denne måten skiller prosjektrapportene seg markert fra regnskapsrapportene.

3.2.2.4 Revisjon i tilknytning til tilskuddene

"Revisor har kontrollert og attestert regnskapet, og da må jo prosjektmidlene være benyttet som forutsetningene for tilskuddet tilsier."

Dette utsagnet som kom fra en av de statlige aktørene, forteller at denne aktøren hadde tillit til revisor. I alle statsetatene gikk det igjen at revisorene ble betraktet som garantister for at prosjektmidlene ble benyttet til prosjektet, og for at prosjektene ble gjennomført etter de intensjonene som lå i tildelingene. For å finne ut hvordan denne garantistfunksjonen fungerte, tok jeg kontakt med tre av revisorene som var tilknyttet revisjon i avdelingene. Fra revisorene fikk jeg vite at revisjonen som ble gjennomført i tilknytning til tilskuddsregnskapene, dvs. prosjektrengskapene, var en ren bilagsrevisjon. Det ble ikke gjort forsøk på å vurdere hvordan de ulike tiltakene var gjennomførte, dvs. forvaltningsrevisjon var ikke aktuelt i noen av disse avdelingene. På spørsmål om revisjonen gjorde noe for å sjekke opp om tiltakene i det hele tatt var gjennomførte, fikk jeg til svar at ingen av revisorene hadde vært og sett på den praktiske gjennomføringen av aktivitetene. De mente at dette ikke var nødvendig ettersom de hadde bilagene og oppstillingene som var attestert eller utarbeidet i avdelingen. Revisorene hadde tillit til de oppstillingene som kom fra avdelingene. Imidlertid ble det også påpekt at denne revisjonen ikke var uten problemer.

Problemene var spesielt store for enkelte prosjekter i de menneske orienterte avdelingene. Dette skyldes at problemene først og fremst var knyttet til revisjon av lønnsutgiftene eller arbeidsinnsatsen i prosjektet. I de prosjektene som ble gjennomført i de teknisk orienterte avdelinger var ofte lønnsutgiftene ganske ubetydelige. De største utgiftspostene i disse prosjektene var vanligvis utstyrs- og materialutgiftene. En av revisorene som reviderte tilskuddsregnskap fra en menneske orientert avdeling, uttrykte problemet på følgende måte:

"Det er svært vanskelig å gjøre skikkelig revisjon for mange av tilskuddene. Tilskuddene er gjerne gitt til spesielle tiltak, og det er vanligvis spesifisert hva som kan brukes til lønn, materialer o.l.. Når jeg avgir revisjonsberetning til staten og underskriver at midlene er brukt i overensstemmelse med bevilgningen, har jeg ofte ikke noe annet å holde meg til enn de opplysningene som avdelingen har gitt meg. Om det blir opplyst fra avdelingen at så og så mye er brukt til lønn, er det ofte umulig å kontrollere at nettopp dette lønnsbeløpet, denne arbeidsinnsatsen er brukt til dette prosjektet. Det kan i alle fall tenkes at arbeidsinnsatsen er brukt til noe annet. Ettersom jeg ikke gjennomført kan kontrollere at alle regnskaps-tallene har med prosjektet å gjøre, er denne revisjonen ofte vanskelig. Selvsagt har jeg noen bilag, det er gjerne på materialkjøp o.l.. Jeg liker ikke denne delen av revisjonsarbeidet. Jeg kan ikke vite om avdelingens oppstillinger er reelle. Det er i alle fall mulig å tenke seg at midlene er blitt brukt til noe annet enn det som framgår av det oppsettet som jeg underskriver."

Et annet problem som revisorene trakk fram, og som ikke var knyttet til bare den ene avdelingstypen, var det som en av revisorene benevnte ekspressrevisjon. For enkelte prosjekter ble ikke prosjektrengskapene sendt inn til staten i tide. Revisorene mente at dette kom av at de prosjektansvarlige, som ofte ikke var regnskapskyndige, ikke hadde tatt regnskapskravet og tidsfristen som var gitt fra staten tilstrekkelig alvorlig. Når innleveringsfristen ble overskredet betydelig, kom staten med en alvorlig purring. Kommunen ble truet med tilbakebetaling av tilskuddet, eventuelt at staten ikke ville overføre mulige resttilskudd, om ikke regnskapet forelå i revidert form innen en svært kort frist. Fristen var sjelden lenger enn en måned. Ettersom avdelingen måtte sette opp regnskapsoppstillingen før revisjonen kom inn, og fordi avdelingene gjerne brukte en del tid på dette arbeidet, fikk revisjonen ofte svært kort tid til revisjonsarbeidet. Alle revisorene mislikte denne type ekspressrevisjon, og en av dem uttrykte det slik:

"I slike tilfeller må jeg være gansk rask med revisjonen. Jeg vil ikke si at dette er uforsvarlig, men jeg har ikke tid til å gå grundig inn på hele prosjektet, særlig ikke når det dreier seg om et større prosjekt med mange bilag. Jeg føler meg ikke helt fornøyd når jeg må foreta slik ekspressrevisjon."

Jeg spurte også revisorene om hvem de mente de utførte denne revisjonen for. De var unisone i sin mening om at denne revisjonen ble gjort fordi staten krevde det. Ingen av dem kunne tenke seg at kommunalavdelingene, sentraladministrasjonen eller

politikere i kommunen ville være spesielt opptatt av revisjonen av de enkelte prosjekt. Selv om det var staten som ble betraktet som oppdragsgiver for denne revisjonen, hadde ingen av revisorene noen gang mottatt noen henvendelse fra staten i tilknytning til de regnskap som de hadde revidert. De eneste henvendelser som revisorene hadde mottatt fra staten, var kopier av purringer om regnskap. Originalene ble sendt direkte til avdelingene.

I samtalene med revisorene kom det også fram at alle hadde lest årsrapporten. Ingen av revisorene hadde imidlertid anvendt årsrapporten i forbindelse med revisjon av tilskuddsregnskapene. Uttalelsen fra en av revisorene gir et godt uttrykk for oppfatningen hos revisorene:

"Jeg har lest rapportene, og jeg har hatt stor nytte av dem. Jeg har nok ikke brukt dem i forbindelse med revidering av regnskapsoppstillinger tilknyttet overføringene fra staten. Til et slikt formål er rapportene for lite detaljerte. Jeg har imidlertid hatt stor glede av å bruke dem for å få innsikt i kommunens økonomi, og jeg har spesielt lest godt det som står om den avdelingen som jeg reviderer."

3.3 EKSTRAORDINÆRT TILSKUDD

Årsaken til at jeg inkluderte det ekstraordinære tilskuddet i denne studien, kan først og fremst tilbakeføres til at årsrapporten syntes å være knyttet til dette tilskuddet. Som jeg redegjorde for i kapittel 1 satte staten som krav for tildelingen av det ekstraordinære tilskuddet at det regelmessig ble utarbeidet rapporter om hvordan den økonomiske situasjonen utviklet seg. Idéen om en ny årsrapport kom derfor på et gunstig tidspunkt for kommunen. Gjennom å påbegynne arbeidet med den nye årsrapporten fikk kommunen vist at den hadde vilje til å analysere og rapportere hvordan den økonomiske situasjonen utviklet seg. Rapporteringskravene som ble framsatt av staten, gjør det imidlertid interessant å studere dette tilskuddet også uavhengig av årsrapporten. Ved at det er satt krav om rapportering, innebærer det at for dette tilskuddet vil regnskap på en eller annen måte virke inn i samspillet mellom kommunen og staten. Foruten at dette tilskuddet er knyttet til årsrapporten og rapportering generelt, er tilskuddet også interessant å studere fordi tilskuddsbeløpet er så stort, dvs. tilskuddet er av stor betydning for kommunens finansiering. Sammenlignet med de andre tilskudd som kommunen mottar, er dette tilskuddet unormalt stort.

3.3.1 Forskningsprosessen

Selve prosessen med det å velge relevant informasjon og det å få tilgang på informasjon var noe enklere ved dette tilskuddet enn ved de avdelingsvise tilskudd. For det første var tilskuddet som skulle studeres gitt, dvs. det var ikke aktuelt med vurdering og deretter valg av tilskudd som skulle inngå i studien. Som en

følge av at tilskuddet var gitt, var det også relativt enkelt å finne fram til de informantene som hadde vært involvert i samspillet. Videre er den drakampen som pågikk mellom kommunen og staten før selve tilskuddstildelingen, godt dokumentert. Dette innebærer at dokumentene gir gode muligheter til å få innsikt i hvilke typer informasjon og hvilke argumenter som benyttes av så vel kommunen som staten i tilknytning til tilskuddsforhandlingene.

Dokumentene

De mange dokumenter som finnes angående dette tilskuddet kan grupperes i to, hvor den ene gruppen vedrører intern og den andre ekstern korrespondanse. Begrepene intern og ekstern refererer her til kommunen. Intern korrespondanse omfatter således kommunestyre- og formannskapsprotokoller og dokumentert kontakt mellom interne interessenter i kommunen, f.eks. brev fra rådmannen eller økonomiavdelingen til politiske utvalg. Ekstern korrespondanse omfatter dokumentert kontakt mellom kommunen og staten, f.eks. KAD, direkte vedrørende dette tilskuddet. Om jeg ser bort fra kommunestyre- og formannskapsprotokollene, omfatter dokumentene som jeg har studert i tilknytning til dette tilskuddet ca. 280 sider.

I tillegg til den informasjon som framkom fra disse dokumentstudiene og samtalene, har jeg også benyttet Anne Lise Fimreites (1986) hovedfagsoppgave som kilde. Ettersom hun studerte samhandlingen mellom Bergen kommune og staten vedrørende bl.a. dette ekstraordinære tilskuddet, er de aktørsynspunkter som hun gjengir, verdifulle også i denne studien. Hun har intervjuet både politikere og administrasjon i kommunen og staten bl.a. om dette tilskuddet.

Aktørene og samtalene

Jeg begynte prosessen med å innhente informasjon fra involverte aktører med å samtale med to aktører i kommunens sentraladministrasjon. Begge disse to var sentrale i tilknytning til kommunikasjonen med staten vedrørende dette ekstraordinære tilskuddet. Begge disse personene tilhører den administrative ledelse i kommunen. Fra disse to fikk jeg navnet på den som hadde arbeidet mest med tilskuddssaken i Kommunaldepartementet. I tillegg ble jeg anbefalt å kontakte fylkesmannen ettersom også dette kontoret var involvert i tilskuddssaken. Jeg tok derfor kontakt med fylkesmannen, og fikk avtalt intervju med den personen som arbeidet med dette tilskuddet. Gjennom denne samtalen fikk jeg navnet på ytterligere en kontaktperson hos fylkesmannen, samt ytterligere en departementsperson som det kunne være fornuftig å samtale med om dette tilskuddet. Neste samtalerunde ble så gjennomført i Kommunaldepartementet. Jeg samtalte her med to aktører. Den ene var i den administrative ledelse i den tidsperioden da kommunen forhandlet om det ekstraordinære tilskuddet. Den andre sitter for tiden i departementets administrative ledelse. Forskningsprosessen har altså også i denne delen av studien vært preget av en

stegvis framgang der den ene informant ledet meg til den neste.

I tilknytning til disse samtale benyttet jeg en samtaleguide som er gjengitt i vedlegg V. Samtalene som jeg hadde med de 6 aktørene, tok fra ca. 1/2 time til ca. 4 timer. I gjennomsnitt varte hver samtale i ca. 2 timer. I samtalsituasjonene var jeg på samme måte som i tilknytning til de avdelingsvise tilskudd, opp-tatt av å forsøke å skape en lett og vennlig atmosfære. Når informantene tillot det, ble samtale tatt opp på kassettbånd. I de situasjoner informantene ikke likte at samtale ble innspilt, gjorde jeg gjennom samtale fortløpende notater. Også alle samtale vedrørende dette tilskuddet ble renskrevet. Ut-skriftene av disse samtale omfatter til sammen 43 sider.

Gjennom så vel samtale med aktørene i kommunen og staten som dokumentstudiene har jeg fått innsikt i hvordan kommunikasjonsprosessen tilknyttet dette tilskuddet har vært. Nedenfor vil det framgå hvordan kommunen og staten kommuniserte i denne tilskuddssituasjonen og hvordan regnskap kom inn i denne prosessen.

3.3.2 Kommunikasjonsprosessen

Kommunikasjonen mellom kommunen og staten i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet omfatter flere forhold, og kan følgelig også beskrives ut fra forskjellige innfallspor-ter. Jeg har her valgt først å vise hvilke faser kommunikasjonen går igjennom. Deretter går jeg inn på hver av disse fasene, og beskriver så langt det er mulig for hver fase hvem som kommuniserer med hvem, hvilken informasjon kommunen sender, hvordan staten reagerer på den mottatte informasjonen, og hvilke tilbakemeldinger som staten gjør. I tilknytning til tilskuddstildelingen ble det satt enkelte betingelser fra statens side. Ettersom disse betingelsene bl.a. knytter seg til regn-skapsrapportering, vil jeg beskrive reaksjonene på betingelsene. I den siste kommunikasjonsfasen som jeg går inn på, vil jeg vise hvordan dette tilskuddet er fulgt opp av staten. Etter gjennomgangen av kommunikasjonsfasene viser jeg hva som videre har skjedd med dette ekstraordinære tilskuddet.

3.3.2.1 De fem kommunikasjonsfasene

Det er vanskelig å angi helt eksakt når kommunikasjonen mellom kommunen og staten startet vedrørende det ekstraordinære tilskuddet. Kommunen og staten er i kontakt med hverandre nærmest kontinuerlig, og det er ikke vanskelig å tenke seg til at forhold som berører det ekstraordinære tilskuddet kan ha vært oppe til drøfting i forbindelse med en sak uten at dette er dokumentert i brev, møteprotokoller o.l.. Det første utspill som jeg imidlertid har støtt på, og som er av en slik karakter at det kan bane vei for ekstraordinære tilskudd, knytter seg til kommunens uttalelse i januar 1983 om forslaget til nytt inntekts-

system for kommunene. Jeg valgte derfor å betrakte dette tidspunktet som starten på kommunikasjonen. Videre har jeg valgt å redigere kommunikasjonen i fem tidsfaser. Disse fasene har jeg med utgangspunkt i den ene kommunikasjonsparten, dvs. kommunen, inndelt etter det som jeg mener særpreger kommunikasjonen i de forskjellige tidsperiodene.

I den første perioden som går fra januar 83 til desember 83, gjør kommunen den første forsiktige tilnærmingen til staten i den hensikt å få ekstraordinære midler. Denne fasen kaller jeg derfor for "forsiktig start". I neste periode, januar 84 - juli 84, foregår det kun interne meningsutvekslinger. Denne fasen benevner jeg følgelig for "problemformulering". I den tredje tidsperioden, august 84 - oktober 84, pågår det intensive forhandlinger. Denne fasen har jeg derfor gitt navnet "forhandling". Neste periode, november 84 - juli 85, er preget av drøftinger tilknyttet spesielle rapporteringskrav som ble reist overfor kommunen i tilknytning til tilskuddstildelingen. I den siste perioden, fra august 85, dreier det seg om kommunikasjon i tilknytning til den løpende rapportering som kommunen er pålagt å gjøre til staten. De to siste periodene benevner jeg følgelig henholdsvis, "rapporteringsfase 1" og "rapporteringsfase 2".

3.3.2.2 Forsiktig start fasen

Den 12.01.83 oversendte rådmannen en omfattende innstilling til formannskapet vedrørende det nye inntektsystemet. I innstillingen påpeker rådmannen at det er spesielle forhold i de store byene som det ikke er tatt hensyn til i forslaget til nytt inntektsystem. De spesielle forholdene som rådmannen nevner, er:

- "- Stagnasjon/nedgang i folketallet fører til fallende inntekter. Utgiftene er ikke reversible i samme grad.
- Det høye nivå for intern flyttebevegelse fører til:
 - store investeringer i tilrettelegging av boligområder.
 - sosiale problemer pga. segregering/konsentrasjon av spesielle alders- og problemgrupper.
 - redusert skatteinntekt for kommunen p.g.a. høye rentefradrag.
- Trafikkbelastningens virkninger på miljø og derav følgende behov for tiltak.
- Kommunene må dekke underskudd i driften av offentlige kommunikasjonsselskap.
- Større behov for parker, leke- og idrettsanlegg.
- Kriminalitet, narkotikamisbruk.
- Serviceytelser til innbyggere i omegnskommuner."

(Rådmannens innstilling til formannskapet, 12.01.83, s. 28)

I formannskapsmøtet fikk denne innstillingen tilslutning, og den 21.01.83 oversendte rådmannen ett 3 siders brev til KAD med rådmannens 15 siders innstilling til formannskapet som vedlegg. Kommunen gav følgelig målt i antall dokument sider en omfattende uttalelse om det nye inntektssystemet. I brevet til KAD ble det tatt opp 13 punkter. I pkt. nr. 12 ble de overnevnte spesielle forhold i de store byene opplistet. I avslutningspunkt-

et, pkt. 13, heter det:

"De i punkt 12 nevnte særegne forhold i de større bykommunene illustrerer at det er grunnlag for en spesialtildeling til disse kommuner."

(Rådmannens brev til KAD, 21.01.83, s. 3)

Ettersom det er rådmannen og formannskapet som henholdsvis har utarbeidet og vedtatt denne henvendelsen til staten, er det toppadministrasjonen og toppolitikere i kommunen som starter opp kommunikasjonsprosessen. Gjennom 1983 skjedde det ellers lite i denne kommunikasjonen. Først i desember gjør kommunen igjen et utspill hvor det påpekes at Bergen kommune er spesiell og at det fra statens side må tas hensyn til dette. Utsippet kommer gjennom et brev som ordføreren sender til Stortingets sosialkomité. Dermed er det også denne gangen topp politikere, så vel i kommunen som i staten, som er involvert i kommunikasjonen. I brevet påpeker ordføreren at kommunen vil tape betraktelig pga. omleggingen av tilskuddsordningen innen helse- og sosialtjenesten, og han ber sosialkomitéen og Stortinget om å ta hensyn til situasjonen i Bergen. Han argumenterer med Bergens spesielle situasjon:

"Ut fra de store problemer Bergen har innen eldreomsorgen har en således lagt stor vekt på en utbygging av hjemmesykepleien. Dermed har også Bergen kommune en ulik fordeling av sine utgifter til helseformål enn de fleste av landets øvrige kommuner".

(Ordførerens brev til Stortingets sosialkomité, 12.12.83, s. 2)

3.3.2.3 Problemformuleringsfasen

I den forrige fasen var det om ikke en utstrakt kommunikasjon så en forsiktig start på en kommunikasjon mellom kommunen og staten. Kommunen fikk signalisert at den hadde spesielle behov som tilsa særskilte overføringer fra staten. Hvordan skulle så disse behovene på en mer konkret måte fremmes overfor staten? Framgangsmåten var ikke opplagt, og i denne andre fasen foregår det i kommunen interne prosesser som fører fram til at så vel administrasjon som politikere fra ulike partier betrakter kommunens finansielle problem omtrent på samme måte.

Et fortrolig notat i administrasjonen

Denne interne kommunikasjonen starter, i alle fall på det formelle planet, med et 17 siders fortrolig notat fra Økonomi- og finansavdelingen til rådmannen. I notatet som tar for seg det økonomiske opplegget for så vel årsbudsjettet 1985 som langtidsbudsjettet 1985-88, går avdelingen bl.a. inn på skatteutjæmningsmidler. Skatteutjæmningsmidler er ordinære statlige tilskudd som ikke er bundet til bestemte aktiviteter. Ettersom kommunen står fritt i anvendelsen av midlene, samt at tildeling av midlene baserer seg på en skjønnsvurdering fra statens side, minner denne tilskuddstypen likevel om ekstraordinært tilskudd. I notatet til rådmannen går Økonomi- og finansavdelingen inn på at det er viktig å legge forholdene til rette for en søknad om

skatteutjammingsmidler. Det må imidlertid gjøres på en taktisk lur måte:

"Kommunens vanskelige stilling bør på et tidlig tidspunkt gjøres kjent for fylkesmannen og Kommunaldepartementet med sikte på å bygge opp under en søknad om skatteutjammingsmidler. Vi bør imidlertid ikke innarbeide skatteutjammingsmidler i langtidsbudsjett(LTB)-opplegget. Bare på denne måten kan vi få konkret frem hvilken politikk vi må føre uten slike midler. En slik fremgangsmåte vil i seg selv kunne påvirke fylkesmannen/-Kommunaldepartementets holdning. Hvis så ikke skjer, står vi likevel tilbake med et realistisk budsjettopplegg."

(Notat fra Økonomi- og finansavdelingen til rådmannen, 23.02.84, s. 5)

I dette notatet blir det for første gang i kommunikasjonen som kan knyttes til det ekstraordinære tilskuddet, henvist til regnskap. Henvisningen går utelukkende til de regnskapsunderskudd som finnes i de tradisjonelle kommuneregnskapene. I den sammenheng må det innskytes at kommunen aldri tidligere hadde hatt så store regnskapsmessige underskudd som i 1983. Som det framgår i tabell 3.2 ble underskuddet i 1984 enda større, men det var selvsagt ikke kjent i februar 1984, dvs. på det tidspunktet da notatet ble utarbeidet.

1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979
-3,7	-54,3	0,06	-58	-40,1	0	-21,2	16,3
1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987
-15,4	5,2	-46,9	-120,2	-217,1	0,6	-113,1	-217,0

Tabell 3.2 Årlige regnskapsmessige overskudd og underskudd (-) i løpende millioner kroner, 1972 - 1987.

Kilde: Årsrapportene for 1984, 1985, 1986 og 1987 samt de årlige ordinære regnskap for Bergen Bykasse.

Konsentrasjonen omkring regnskapsunderskudd framkommer klart i notatets oppsummering. Notatet oppsummeres i 6 punkt. I punktene nr. 1 og nr. 6 er interessen knyttet til å unngå nye regnskapsmessige underskudd. I de mellomliggende punkt henvises det bare til budsjetter og planer uten noen referanse til regnskap.

1. Kommunens økonomiske politikk må ta sikte på en realistisk budsjettering for å unngå ytterligere regnskapsunderskudd. Dette vil måtte innebære en betydelig reduksjon av driftsvolumet.
.....
6. Innstrammingspolitikken bør, i den utstrekning det er mulig, gjøres gjeldende allerede for 1984, slik at vi demmer opp for regnskapsunderskudd også dette året, og slik at aktivitetsnivået styres i retning av det nivået vi må ned på i 1985 og senere år."

(Notat fra Økonomi- og finansavdelingen til rådmannen, 23.02.84, s. 15-16)

Politikerne blir involvert

I mars oversender rådmannen til kommunalutvalget, dvs. politikere, sakspapirer vedrørende det økonomiske opplegget for årsbudsjettet 1985 samt LTB (langtidsbudsjettet) for 1985-88. I sin innstilling følger rådmannen i grove trekk rådene som ble gitt i notatet fra Økonomi- og finansavdelingen. Han oppsummerer sin innstilling med de samme seks punktene som inngikk i notatet fra Økonomi- og finansavdelingen, dvs. også rådmannen refererer til regnskap. I disse referansene er det de regnskapsmessige underskudd som framheves. I innstillingen sier imidlertid rådmannen ikke noe om at det i budsjettarbeidet skal forsøkes å påvirke holdningen hos fylkesmannen og KAD. Selv om notatet fra Økonomi- og finansavdelingen følger ved innstillingen som vedlegg, uttrykker rådmannen overfor politikere ikke eksplisitt at en taktikk for å "få endene til å møtes" er å satse på skjønnsmessige tilskudd fra staten.

I møtet i kommunalutvalget påpekte imidlertid et par politikere at det var nødvendig med større statlige overføringer til kommunesektoren. Disse politikere tilhørte opposisjonen i kommunen. Politikere som tilhørte majoriteten refererte ikke til staten som mulig finansieringskilde. Disse politikere påpekte at det viktigste var at alle i kommunen arbeidet aktivt for å stoppe veksten i kommunens utgiftsnivå. Det må her nevnes at majoriteten i kommunen bestod av de borgerlige partier. Regjeringen i denne tidsperioden var også borgelig. Det ble forøvrig ikke foretatt noen votering i denne saken i kommunalutvalget. Kommunaltvalgets medlemmer ønsket å vurdere de framsatte forslag og synspunkter nærmere fram til behandlingen i formannskapet.

Rådmannen med nye utspill

Før saken gikk videre til formannskapet og bystyret, kom rådmannen med to nye innstillinger til politikere. Begge er stilet til formannskapet. Den første innstillingen angår budsjettopplegget for 1985. Den andre vedrører revisjon av budsjett for 1984. I innstillingen vedrørende budsjettopplegget for 1985 henvises det i svært liten utstrekning til regnskapsinformasjon. På samme måte som påvist fra de tidligere innstillingene, er det først og fremst regnskapsunderskuddene som det refereres til. Rådmannen refererer imidlertid til budsjettet for inneværende år som om det skulle være gjennomført:

"Lønnsutgiftene utgjorde i 1984 ca. 55 % av gruppen lønn og andre utgifter."

(Rådmannens innstilling til formannskapet, 09.05.84, s. 9, min utheving)

I forbindelse med ekstraordinære tilskudd fra staten uttaler rådmannen:

"Budsjettoppgjørene for 1985 er utelukkende basert på kommunens egne inntekter. Tilskudd fra staten er basert på nåværende tilskuddssatser, og det er ikke regnet med ekstraordinære overføringer fra staten i form av skatteut-

jevningsmidler eller lignende. Dette er gjort først og fremst for å få frem et realistisk forhold og må ikke forstås slik at rådmannen har vurdert Bergen kommune som ikke berettiget til skatteutjevningmidler eller andre ekstraordinære overføringer fra staten. Tvert i mot mener rådmannen at skal Bergen kommune makte å opprettholde et tilfredsstillende servicenivå til byens innbyggere, må de statlige overføringer til kommunen økes vesentlig".

(Rådmannens innstilling til formannskapet, 09.05.84, s. 10)

Rådmannen uttaler seg slik at han tilkjenner både muligheten for ikke å få ekstraordinære tilskudd og kommunens behov for slike overføringer fra staten. Uttalelsen synes å være inspirert av det tidligere nevnte notatet av 23.02.84 som Økonomi- og finansavdelingen sendte til rådmannen. I det notatet ble det påpekt at en forsiktig budsjettering med hensyn til ekstraordinære statlige midler kunne påvirke fylkesmannens og KADs holdning. Underforstått slik at holdningen til kommunen ble mer positiv, og at muligheten for ekstraordinære tilskudd dermed økte.

I innstillingen som vedrører revisjon av budsjettet for 1984, kommer rådmannen med forslag hvor det understrekes at det må forsøkes å stramme inn alt i 1984. I den 11 siders innstillingen om hvordan budsjettet for det inneværende år kan innstrammes, nevnes det lite om ekstraordinære tilskudd. Kun i ett utsagn er det antydning hva som vil skje om kommunen ikke får ekstraordinære inntekter:

"Om kommunen ikke skaffer seg betydelige ekstraordinære inntekter må vi i 1985 og i de nærmeste etterfølgende år basere oss på et drifts- og investeringsvolum som er vesentlig lavere enn dagens nivå."

(Rådmannens innstilling til formannskapet, 25.05.84, s. 7)

Politikerne blir samstemte

Den politiske behandlingen av disse innstillingene ble foretatt av formannskapet og bystyret. I formannskapet var det samme skillelinjer mellom opposisjon og majoritet som i kommunalutvalget. Opposisjonen gikk sterkt ut og hevdet at staten hadde ansvar for kommunens vanskelige økonomiske situasjon. Forslaget fra den største fraksjonen av opposisjonen endte med følgende:

"Bystyret ber derfor om at det omgående blir tatt kontakt med regjeringen for å redegjøre for Bergen kommunes meget vanskelige økonomiske situasjon med sikte på å kreve at staten øker de statlige overføringer til Bergen."

(Protokoll fra formannskapsmøte 30.05.84, forslag framsatt av Bengt Martin Olsen)

Dette forslaget ble forkastet, men det manglet kun en stemme på at det ville blitt vedtatt. Til og med kommunens borgerlige ordfører støttet forslaget. Fra majoriteten ble det fremmet samme type forslag som det de hadde fremmet i kommunalutvalget, dvs. i forslaget ble det påpekt at det var viktig at alle i kommunen arbeidet aktivt for å stoppe veksten i kommunens

utgiftsnivå. Imidlertid ble det fra forslagstilleren tillagt ett nytt punkt i dette forslaget:

"På bakgrunn av byens meget alvorlige økonomiske situasjon ber bystyret om at det hurtigst tæs opp forhandlinger med de sentrale myndigheter om finansiell ekstra støtte til Bergen, på lik linje med den ekstraordinære støtte til Oslo på 100 mill. kr."

(Protokoll fra formannskapsmøte 30.05.84, forslag framsatt av Jens Lorentzen)

Majoritetens forslag ble vedtatt med knapt flertall, men dette tilleggs punktet ble enstemmig vedtatt. Dermed hadde et samlet formannskap funnet fram til enighet om at kommunen måtte få ekstraordinært tilskudd fra staten. Når det i forslaget til vedtak henvises til Oslo, henger det sammen med at bare fem dager før dette formannskapsmøtet sendte regjeringen forslag til Stortinget om å tildele Oslo kommune 100 millioner kroner som ekstraordinært tilskudd i 1984 (kfr. Stortingsproposisjon nr. 127, 1983-84). Stortingskomitéen behandlet tilskuddssaken i begynnelsen av juni, og komitéens flertall gikk inn for å tildele Oslo dette ekstraordinære tilskuddet (kfr. Innstilling S. nr. 304, 1983/84). Komitéens flertall ba samtidig om at det måtte utarbeides en oversikt over byenes økonomi slik at Stortinget kunne få et helhetsbilde av bykommunenes rammevilkår. I følge Fimreite (1986:121) ble det fra så vel politiker- som administrasjonssiden i Bergen kommune påpekt at bevilgningen til Oslo og kravet om utredning vedrørende de andre større byenes økonomiske situasjon, åpnet mulighetene for Bergen til å bringe fram sin situasjon overfor staten. Da saken vedrørende revisjon av budsjettet for 1984 og budsjett for 1985 kom fram for bystyret i slutten av juni måned, var det derfor en samstemmig oppfatning blant politikerne om at staten på samme måte som for Oslo, måtte tre støttende til overfor Bergen. Uttalelsen som er sitert ovenfor og som ble vedtatt enstemmig i formannskapet, ble følgelig også vedtatt av bystyret med et overveldende flertall.

Dermed hadde oppfatningen i kommunen utviklet seg gjennom denne perioden slik at det var stor enighet om at kommunen stod overfor et finansielt problem som bare kunne løses ved at staten trådte støttende til. I den interne kommunikasjonen som ledet fram til denne problemforståelsen, ble det i relativt liten utstrekning benyttet informasjon fra kommunens regnskap. Når det ble referert til regnskap, var det først og fremst til de regnskapsmessige underskudd. Underskuddene ble benyttet for å vise at kommunen hadde store finansielle problemer, og for å få fram at noe måtte gjøres fortrinnsvis på inntektssiden men også på utgiftssiden for å unngå lignende underskudd i de nærmeste årene.

3.3.2.4 Forhandlingsfasen

Forhandlingsfasen starter opp med at rådmannen med utgangspunkt i vedtaket fra bystyremøtet i slutten av juni, utarbeider et forslag til brev til KAD. I midten av august framlegger han dette brevforslaget for kommunalutvalget. I forslaget til brevet som

bærer overskriften "Søknad om Skatteutjammingsmidler/Ekstraordinær økonomisk støtte for 1985", refereres det til regnskap for 1983, budsjettet for 1984, budsjettopplegget for 1985 og kommunens likviditetssituasjon. Ved henvisningen til regnskapet er det bare det regnskapsmessige underskuddet som det fokuseres på. Akkumulert underskudd ved utgangen av 1983 ble anslått til 174 millioner kroner. Ved referansen til budsjettet for inneværende år (1984) ble det påpekt at forventet regnskapsunderskudd for året var på 155 millioner kroner. Dette forventete underskuddet ble begrunnet med lavere skatteinntekter enn forventet (ca. 55 millioner) og større utgifter (ca. 100 millioner) tilknyttet lønn, renter, kurstap og aktiviteter under avdelingene for skole og helse og sosial. I tilknytning til budsjettopplegget for 1985 strekes det under at kommunen ikke vil kunne make å opprettholde et rimelig nivå på sine ytelser på en rekke områder. Det hevdes videre at uten ekstraordinær økonomisk støtte fra staten vil kommunen ikke kunne tilpasse seg i de kommende år uten store skadevirkninger for bysamfunnet. I brevforslaget legges det også vekt på at de akkumulerte underskuddene har medvirket til at likviditeten i kommunen er svært dårlig. I konklusjonen trekker rådmannen fram at det snarest må treffes tiltak som kan virke til en permanent bedring av den økonomiske situasjonen i de større bykommuner. Han henleder imidlertid også oppmerksomheten på de umiddelbare behov for støtte som kommunen har:

"Under henvisning til foranstående tillater Bergen kommune seg å søke om ekstraordinær økonomisk støtte fra staten i størrelsesorden kr. 50-100 mill. for 1985. Et ekstraordinært tilskudd av denne størrelsen vil minske skadevirkningene for kommunen, og i større grad gjøre det mulig på en realistisk måte å tilpasse virksomheten til kommunens eget inntektsnivå."

(Rådmannens forslag til brev til KAD, 15.08.84, s. 4)

Media involveres

Omtrent samtidig med at rådmannen oversendte dette brevforslaget til kommunalutvalget, ble de avdelingsvise budsjettforslagene framlagte. I budsjettforslagene både for skole- og for helse- og sosialavdelingen var det gjort store reduksjoner i forhold til tidligere år. Formannen i hovedutvalget for helse- og sosialsaker betrakter dette som katastrofebudsjett, og han får førstesideoppslag i Bergens Tidende hvor overskriften som er trykt i "krigstyper", lyder "La Staten overta Bergen". I intervjuet med avisa uttaler han bl.a.:

"Tiden er inne for å si stopp. Det er umulig for bypolitikere å ta ansvaret for å vedta et så stramt budsjett som kommunaldirektøren her legger opp til. Etter mitt syn er det ingen annen løsning enn enten å vedta et underskuddsbudsjett eller å la staten overta ansvaret for kommunens bo og dermed sette Bergen under administrasjon."

(Bergens Tidende, 17.08.84, s. 6)

Kommunens detaljerte krav

Denne uttalelsen gir uttrykk for at staten må ta ansvar for den vanskelige situasjonen i Bergen. Da politikerne i kommunalutvalget behandlet rådmannens forslag til brev til KAD, kom det også sterkt fram at staten måtte ta ansvar. Det ble følgelig vedtatt å oversende brevet nærmest i den samme tekstutforming som rådmannen hadde foreslått. I det brevet som ordføreren sendte til KAD den 29.08.84, ble det derfor gjort endringer kun på to punkt. I konklusjonen ble beløpet hevet fra 50-100 millioner til 100 millioner kroner. Videre ble tilskuddet søkt om for det inneværende år, dvs. for 1984, og ikke for 1985. Kommunalutvalget ønsket å komme tilbake med en ytterligere søknad for 1985.

Alt dagen etter at dette brevet ble avsendt, la rådmannen fram for formannskapet en skisse for henvendelsen til staten i tilknytning til budsjettopplegget for 1985. I denne skissen hvor tallmateriale som benyttes utelukkende er hentet fra budsjettoppstillingene, foreslår rådmannen at det ikke bare må arbeides for å få ekstraordinær statlig bistand dette og det nærmeste år. Han påpeker at kommunen også må forhandle med staten for å få til langsiktige ordninger som mer varig kan bedre kommunens økonomiske situasjon. I den sammenheng foreslår han fem forhold som bør tas opp til drøfting med staten. For det første en økning i det kommunale skatteøret og en reduksjon i fellesskatten. Dernest at staten påtar seg det fulle finansielle ansvaret for en riksveistrekning, nordre innfartsåre, som kommunen hadde forskuttert. Gjennom en avtale med staten i 1982 ble det enighet om at kommunen skulle forskuttere denne veien inntil 1990. Nå foreslår rådmannen at det forhandles om at staten så snart som mulig overtar hele det finansielle ansvaret for denne veien. Som et tredje forhold trekker rådmannen fram at kommunen har en ekstraordinær høy arbeidsledighet sammenlignet med andre kommuner. Målt i prosent er arbeidsledigheten ikke større enn i mange andre kommuner, men målt i antall ledige er arbeidsledigheten svært stor. Rådmannen mener at staten derfor må engasjere seg sterkere enn før i finansieringen av arbeidsmarkedstiltak i Bergen. Videre mener han at det er naturlig at staten overtar noen arbeidsoppgaver som kommunen har. Han nevner som eksempel prisnemda og bidragsfogden. Som det siste punktet påpeker rådmannen at det i disse drøftingene må tas opp med staten at kommunen også har behov for snarlig og mer kortsiktig økonomisk hjelp.

Med unntak av ett punkt sa formannskapet seg samstemmig enig i rådmannens forslag til forhold som det burde forhandles om med staten. Det punktet som formannskapet ikke ønsket å drøfte med staten, var hvorvidt enkelte av kommunens oppgaver skulle overføres til staten. Formannskapet avholdt sitt møte den 5. september. Alt neste dag hadde et utvalg fra formannskapet et forhandlingsmøte med statsråden i KAD. I møtet ble de forhold som rådmannen hadde foreslått, unntatt dette med oppgaveoverføringer, tatt opp til drøfting. Kommunens vanskelige situasjon ble også belyst og dokumentert ved hjelp av de

regnskapsmessige underskudd. Av de punktene som er nevnt foran, ble det lagt stor vekt på drøftinger omkring finansiering av arbeidsmarkedstiltak.

Finansieringen av nordre innfartsåre ble tatt opp i et eget brev som rådmannen sendte til KAD og samferdselsdepartementet. I brevet ble det påpekt at avtalen som ble inngått i 1982 med staten, ble svært kostbar for kommunen. Det ble videre henvist til kommunens vanskelige økonomiske situasjon som ble dokumentert ved hjelp av de regnskapsmessige underskudd. Med henvisning til denne vanskelige økonomiske situasjonen, ble det bedt om nye forhandlinger hvor siktemålet var at staten overtok det totale finansieringsansvar for veianlegget.

De øvrige langsiktige tiltak som kommunen mente var nødvendige å gjennomføre for å bedre kommunens økonomi, ble tatt opp i et eget brev til KAD. Også i dette brevet dokumenteres den vanskelige økonomiske situasjonen ved hjelp av de store regnskapsmessige underskuddene. Det vises også til at fra og med år 1977 har kommunens skatteinntekter målt i faste kroner blitt redusert. For 1985 anser kommunen den økonomiske situasjonen så vanskelig at det må forventes reell reduksjon i eldreomsorgen, nedbygging av barnevernet, redusert støtte til vanskeligstilte familier, unnløstelse av å åpne barnehager, reduksjon i overføringene til private organisasjoner som driver forebyggende arbeid o.l.

"Disse tiltakene kommer i tillegg til reelle nedskjæringer praktisk talt overalt ellers i budsjettet og i tillegg til utsettelse med betaling av avdrag på lån og ønsket dekning av tidligere års underskudd."

(Rådmannens brev til KAD, 12.09.84, s. 2)

Brevet munner ut i to mulige anvisninger for å løse den økonomiske krisen i kommunen. Den ene er drastisk å nedbygge kommunens servicetilbud. Begynnelsen på en slik løsning hevdes å være representert ved det budsjettforslaget som kommunen legger fram for 1985. For dette alternativet konkluderer rådmannen:

"Bergen kommune vil på det sterkeste fraråde en slik løsning"

(Rådmannens brev til KAD, 12.09.84, s. 2)

Den andre løsningen som kommunen skisserer er avvikling av fellesskatten og økning av kommunens skatteøre med 2 %. Inntektene som faller bort fra fellesskatten kan dekkes av statens øvrige inntekter. Dermed vil den totale skattebyrde forbli uendret. For dette alternativet konkluderer rådmannen:

"En slik løsning vil gi Bergen kommune en merinntekt på ca. kr. 200 mill., og den vil gi kommunen tilstrekkelige og varige inntekter til å holde oppe et servicetilbud på det nivået som vi har i dag."

(Rådmannens brev til KAD, 12.09.84, s. 3)

KAD gav et svært kort svar på dette brevet. I svaret uttrykte de at de hadde merket seg Bergen formannskaps syn på dette

spørsmålet, og at saken ville bli drøftet i tilknytning til arbeidet med det nye inntektssystemet.

Innspurten, kommunen skriver pr. teleks til staten

Den 10. oktober var rådmannen i telefonkontakt med hovedforhandleren i KAD. I denne samtalen får rådmannen vite at Bergensaken skal tas opp i et møte i departementet om to dager. Dagen derpå, den 11. oktober, sender derfor rådmannen et langt brev via teleks til KAD. I dette brevet henviser han igjen til de regnskapsmessige underskudd. Han påpeker at store beløp av disse underskuddene står udekket. Videre påpeker han at 1985 ser svært mørk ut for kommunen. Dersom budsjettet skal gjøres opp i balanse, må det reduseres med nærmere 250 millioner sammenlignet med det faktiske driftsvolumet i 1984. Rådmannen viser med de samme eksempler som i brevet av 12.09.84 til KAD hva disse reduksjonene vil gå ut over. Han påpeker også at kommunen har gjort det den kan for å øke inntektene, dvs. den har utnyttet de muligheter for avgiftsøkninger som finnes. Videre henviser rådmannen til at Bergen kommune ikke har hatt samme vekst i ressursbruken som gjennomsnittet for alle landets kommuner. Det påpekes også at kommunens økonomiske problemer er av langsiktig karakter, og videre at kommunen håper å få komme tilbake med ytterligere dokumentasjon og synspunkter før det blir tatt standpunkt til størrelse på tilskuddet og på hvilken måte overføringene til Bergen kommune skal gjennomføres. Til sist i brevet spesifiserer rådmannen imidlertid en løsning som kommunen synes er tilfredsstillende. Denne løsningen omfatter to tiltak;

- " 1. Sanering av opparbeidede underskudd.
Ved utgangen av 1984 vil dette utgjøre 300-350 mill.
2. Videre må vi for å unngå nye underskudd og for å holde oppe bestående aktivitetsnivå, tilføres årlig nye inntekter i størrelsesorden 150 mill. i 1984 kroner. Dette svarer omtrent til Bergen kommunes forslag om å øke det kommunale skatte-øret med 2 % poeng, jfr. brev herfra av 12.9.1984 til Kommunaldepartementet."

(Rådmannens telex til KAD, 11.10.84, s. 2)

Staten går inn for ekstraordinært tilskudd

Den 26. oktober la så KAD fram innstillingen (kfr. Stortingsproposisjon 1, tillegg nr. 2, 1984-85) om å tildele de tre største bykommunene ekstraordinære tilskudd. Oslo skulle få 180 millioner, Bergen 60 millioner og Trondheim 25 millioner kroner. I innstillingen legges det bl.a. stor vekt på at Bergen og Oslo har opparbeidet seg store regnskapsmessige underskudd. Ellers henvises det ikke til regnskapsstørrelser. Den vanskelige budsjettsituasjonen for 1985 tillegges også stor vekt i omtalen. Det henvises da stikkordsmessig til de forhold som Bergen har tatt opp i henvendelsene til KAD. Av innstillingen framgår det imidlertid at mer kan gjøres for å styre økonomien bedre både i Oslo og Bergen. Implisitt gis det uttrykk for at Trondheim er flinkere til å styre sin økonomi enn det Bergen og Oslo har vært:

"Trondheim kommune hadde på grunn av en strammere budsjettpolitikk enn Oslo og Bergen ikke noe udekket underskudd pr. utløpet av 1983.

....

Departementet legger til grunn at det er mulig for Oslo kommune å vedta vesentlige nedskjæringer på sine utgifter uten at det vil føre til en lavere standard enn i andre kommuner og fylkeskommuner. I noen grad gjelder det samme om Bergen, mens Trondheim gjennom den strammere budsjettpolitikk som har vært ført, stort sett har en nøktern standard.

....

Departementet anser det som helt nødvendig at Oslo og Bergen treffer tiltak for å skape balanse mellom utgifter og påregnelige inntekter. Departementet antar imidlertid at en slik omlegging må ta tid. For å unngå at tilpasningen skaper altfor dramatiske konsekvenser, har departementet derfor funnet det nødvendig at staten yter visse tilskudd til de tre store kommunenes budsjetter for 1985."

(Stortingsproposisjon 1, tillegg nr. 2, 1984-85, s. 1 og s. 2)

Reaksjoner

Bergensavisene brakte nyheten om de 60 millioner ekstra til Bergen kommune, allerede dagen før innstillingen ble offentliggjort fra KAD. Bergen Arbeiderblad trykker ordførerens kommentar som hovedoverskrift på første siden. Den lyder; "Altfor lite, en dråpe i havet". Ordføreren uttrykker at han hadde håpet på 150 millioner, og at han har tro for at det senere skal komme flere tilleggsbevilgninger. Rådmannen uttrykker i Bergens Tidende også skuffelse over at det bare ble 60 millioner kroner. Oppfatningen er noe av den samme hos opposisjonen. Kommunalråd Bengt Martin Olsen uttaler til Bergens Tidende:

"Vi får takke og bukke, men dette løser ikke problemene. Det er dristig å skape forventninger fra regjeringens side og deretter gi så lite."

(Bergens Tidende, 25.10.84, s. 12)

I de samtale jeg hadde med de kommunale aktørene påpekte de at KAD tydelig hadde lagt vekt på underskuddssituasjonen. Aktørene mente at årsaken til at kommunen nå fikk ekstraordinært tilskudd var den samme som da kommunen fikk de ekstraordinære tilskudd på midten av 70 tallet:

"Grunngevingen for tilskuddene var omtrent den samme som nå, dvs. for at vi skulle få balanse i økonomien vår igjen."

Den aktøren som uttrykte dette, mente videre at kommunens utlegg til finansieringen av riksveien, nordre innfartsåre, betydde mye for tildelingen av tilskuddet. I samtale med de statlige aktørene framkommer det at kommunens engasjement i denne finansieringen ikke ble betraktet som særlig avgjørende for tildelingen av det ekstraordinære tilskuddet:

"Vi kunne ikke legge formell vekt på den. Det var i 1982/83 inngått en avtale mellom kommunen og staten om hvordan finansieringen av denne riksveien skulle være. Det var derfor underlig om en avtale som kommunen nettopp hadde inngått og ivret for, skulle kunne gjøres til en brekkstang for å få mer ut av den andre avtalepart. Reelt ble det vel lagt litt vekt på de

ekstra utgiftene som Bergen kommune hadde påtatt seg. Vi nevnte det også i proposisjonen. Men det var de store underskudd og den vanskelige arbeidsmarkedssituasjonen i kommunen og dermed den vanskelige skatteinntekts-situasjonen som var mest avgjørende."

Selv om de regnskapsmessige underskuddene var avgjørende for tildelingen av tilskuddet, ble det fra statens side ikke gjort noe forsøk på å sette seg inn i kommunens detaljerte regnskap. En av de statlige aktørene uttrykte det slik:

"Vi brukte ikke de ordinære regnskaper og budsjetter, men de oversikter som kommunen utarbeidet og sendte oss i forbindelse med denne saken. Imidlertid var det underskuddssituasjonen og arbeidsmarkedssituasjonen som var avgjørende for tildelingen."

Det ble videre påpekt at kommunens høye utgifter i forbindelse med forrentningen og avdragsbetalingen tilknyttet lånene, ikke ble tillagt eksplisitt vekt ved vurderingen av kommunens tilskuddsbehov. De statlige aktørene påpekte imidlertid at disse utgiftene ville være med på å øke kommunens underskudd, og dermed implisitt påvirket vurderingen i tilknytning til tilskuddsbehovet.

I tilknytning til at kommunen ble tildelt 60 millioner og ikke det beløp som den søkte om, uttrykt en av aktørene i staten:

"Embetsmannsutvalget som bestod av embetsmenn fra Finansdepartementet og Kommunaldepartementet, beregnet hvor mye som totalt kunne overføres til kommunene Trondheim, Oslo og Bergen. Administrasjonen i KAD ville gjerne gi Trondheim like mye som Bergen. Trondheim hadde drevet finansielt strammere enn Bergen. Departementet var skeptisk overfor den styring som hadde skjedd i Oslo og Bergen. Underskuddssituasjonen i Bergen virket imidlertid inn slik at Bergen måtte få mer enn Trondheim. Når det gjelder hvorfor de fikk 60 millioner mens de søkte om betraktelig mye mer, så har dette å gjøre med at det viste seg å være tilpasningsmuligheter i Bergen kommunes budsjett. Både beløpet som Bergen kommune spesifiserte i sin søknad og beløpet på 60 millioner, er skjønnsmessig fastsatt, dvs. verken kommunen eller vi kan matematisk gjengi hvorfor det ble akkurat disse beløp. Beløpsfastsettelsen ble også gjort ut fra en vurdering av hvordan det totale beløp som var disponibelt skulle fordeles mellom de tre kommuner."

Beslutning og vilkår

Da saken var oppe i komitéen (kfr. Innstilling S nr. 51, 1984-85) og likeledes i Stortinget (kfr. Stortingsforhandlinger 1984-85, ss. 1291-1338) fikk den tilslutning. Opposisjonen påpekte imidlertid behovet for en mer helhetlig og mer langsiktig bypolitikk enn det de mente lå til grunn i innstillingen. Opposisjonens medlemmer reagerte også svært sterkt på de vilkår som var knyttet til tildelingen av midlene, og benevnte disse som en trussel mot den kommunale selvstendigheten. Imidlertid ble hele innstillingen inklusive vilkårene vedtatt av Stortinget den 27. november. De viktigste vilkårene ble uttrykt på følgende måte:

"Som vilkår for tilskuddene vil Kommunaldepartementet kreve at Oslo og Bergen kommuner innen 1. april 1985 legger fram en plan for hvordan kommunens økonomi kan bringes i balanse i løpet av 3-4 år, herunder ordinær inndekking av tidligere års underskudd. Det er en forutsetning at kommunene så skal legge frem regelmessige rapporter om gjennomføringen av planen."

(Stortingsproposisjon 1, tillegg nr. 2, 1984-85, s. 2, mine uthevninger)

3.3.2.5 Rapporteringsfase 1

Som det har framgått var forhandlingsfasen preget av en svært intensiv kommunikasjon, og så vel kommunen, staten som pressen var involvert. Etter at beslutningen var tatt av Stortinget om at kommunen skulle få 60 millioner kroner, var utspillet igjen hos kommunen. Innen 1. april 1985 måtte kommunen lage en plan for å bringe balanse i økonomien. Deretter skulle denne planen følges opp med rapporter. I rapporteringsfase 1 tar jeg for meg kommunikasjonen tilknyttet planen, og i rapporteringsfase 2 går jeg inn på de oppfølgende rapporter.

Reaksjoner på vilkårene, og krav om ytterligere tilskudd

I ett avisoppslag i Bergens Tidende den 31.10.84 slås det opp i fete typer; "Bergen under administrasjon". I artikkelen kommer det fram at regjeringen ikke kan ha stor tiltro til at Bergen på egen hånd skal kunne skape orden i sin økonomi. Avisa intervjuer også ordføreren om disse vilkårene, og han uttaler:

"Jeg tar ikke dette så alvorlig. Bergen er ikke satt under administrasjon. Det regjeringen har gjort er helt normalt og i tråd med de vanlige prosedyrene ... At den går kraftig ut med disse vilkårene er bare for å skaffe et alibi for ekstrabevilgningen overfor distriktskommunene."

(Bergens Tidende, 31.10.84, s. 6)

Noe av den samme holdningen til disse vilkårene hadde en av de statlige aktørene. På spørsmålet om hensikten med disse vilkårene ble det uttalt:

"Slike ekstraordinære skritt må følges opp. Vi må påse at vi ikke kommer i en slik situasjon at andre kommuner kan si at når de store får ekstraordinære tilskudd så slipper de å rapportere. Alle som får ekstraordinære midler skal følges opp."

Fimreite (1986:163) fikk også gjennom sine samtaler med administrasjon i KAD det inntrykk at den type vilkår som ble satt i forbindelse med tildelingen av det ekstraordinære tilskuddet, var svært vanlig. Rådmannen i Bergen kommune deler imidlertid ikke oppfatningen om at disse vilkårene er vanlige. I sitt brev til formannskapet av 05.11.84, hvor han foreslår hvordan disse midlene kan anvendes, uttrykker han at vilkårene som er satt er svært strenge. Han foreslår at de 60 millionene benyttes som kompensasjon for et for høyt skatteanslag, dvs. han anbefaler at skatteanslaget i budsjettforslaget for 1985 reduseres, og at disse

60 millionene anvendes for å erstatte reduksjonen i skatteanslaget. Rådmannen konstaterer også at kommunen i denne omgang bare er imøtekommet i mindre utstrekning. Han understreker videre at;

"budsjettsituasjonen de nærmeste år vil bli meget vanskelig hvis kommunen ikke blir tilført økte inntekter."

(Rådmannens brev til formannskapet, 05.11.84, s. 14)

Politikerne behandler meldingen om det ekstraordinære tilskuddet i tilknytning til behandlingen av budsjettet for 1985. Rådmannens forslag til anvendelse av tilskuddsmidler ble vedtatt, men i debatten la opposisjonen i kommunen fram egne budsjettforslag hvor de salder budsjettet med de statstilskudd som de mente kommunen ville fått om opposisjonens partier hadde hatt regjeringmakten. Alle politikerne var imidlertid misfornøyde med at det bare ble 60 millioner. De påpekte at kommunen trengte betydelige høyere inntekter de nærmeste årene. I kommunalutvalget ble det enstemmig vedtatt å oversende følgende uttalelse til regjeringen:

"Bergen kommune vil ved budsjettbehandlingen understreke nødvendigheten av at inntektsfordelingen mellom stat og kommune endres. Konkret vil kommunalutvalget foreslå at skattefordelingsmidler i sin helhet dekkes over statsbudsjettet og at fellesskatten avvikles - mot en tilsvarende økning i kommunens skatteøre."

(Protokoll fra kommunalutvalget 15.11.84)

Langtidsbudsjettet blir den planen som staten krever

I slutten av januar 1985 mottok ordføreren brev fra statsråden i KAD. Dette er den første offisielle henvendelsen fra KAD etter at kommunen var blitt tildelt det ekstraordinære tilskuddet. I brevet henvises det spesielt til vilkårene som er satt for at kommunen skal få utbetalt tilskuddsbeløpet, og statsråden nevner at KAD vil komme tilbake til vilkårene etter drøftinger med fylkesmannen. Dette er første gang fylkesmannen bringes inn i kommunikasjonen mellom kommunen og staten i tilknytning til dette tilskuddet.

I brev den 22. februar 1985 til kommunalutvalget skriver rådmannen at KAD og fylkesmannen bør kunne akseptere at langtidsbudsjettet for 1986-1989 utgjør den planen som kommunen er pålagt å utarbeide før de får overført tilskuddsmidlene. I brevet redegjør han derfor skissemessig for opplegget til langtidsbudsjettet. Når det gjelder ekstraordinære statlige tilskudd, har han gjort følgende forutsetning for budsjettperioden:

"For 1985 fikk kommunen som kjent 60 millioner som ekstra overføring fra staten. I LTB er det lagt til grunn et tilskudd svarende til 100 millioner pr. år. Dette tilskuddet bør inkorporeres i det ordinære tilskuddet ved overgangen til nytt inntektsystem. ... Med en slik overføring vil Bergen kommune pr. innbygger ha innpå samme inntekt av statlige overføringer og skatteinntekter som landets øvrige kommuner."

(Rådmannens brev til kommunalutvalget, 22.02.85, s. 2 og s.13)

Politikerne vedtar rådmannens skisse til langtidsbudsjett for 1986-1989. Rådmannen skriver derfor i mars til KAD og gir uttrykk for at kommunen betrakter langtidsbudsjettet som den planen som skal vise hvordan det skal bringes balanse i kommunens økonomi. Han forutsetter at KAD deler denne oppfatningen. Rådmannen gjør også greie for at kommunen ikke vil make å overholde fristen om innsendelse av planen innen den 1. april, og han ber om at fristen utsettes til 1. mai. Ettersom det aksepteres fra KAD at fristen forlenges noe, sender rådmannen først i slutten av april en kopi av manus til langtidsbudsjett. I brevet, som følger med kopien, tilkjennegir rådmannen at den politiske behandlingen av langtidsbudsjettet ikke vil være avsluttet før i løpet av første halvdel av juni. Han lover imidlertid at KAD skal få et eksemplar av det ferdig trykte budsjettet så snart det foreligger.

Uten vedtatt langtidsbudsjett ingen midler

I slutten av mai er langtidsbudsjettet trykt opp. Rådmannen sender derfor fem eksemplarer til KAD og to eksemplarer til fylkesmannen. I brevet viser han datoene for den politiske behandlingen av budsjettet. Bystyret skal etter denne planen ha ferdigbehandlet budsjettet innen 1. juli. I brevet ber han også om at 30 millioner, dvs. halve tilskuddet, overføres til kommunen alt nå. Rådmannen begrunner overføringen med at kommunen har en svært vanskelig likviditetssituasjon.

KAD sender sitt svarbrev til rådmannen den 13.06.85. I brevet avviser KAD anmodningen om å overføre 30 millioner til kommunen. Avvisningen begrunnes med at KAD først kan ta standpunkt til om langtidsbudsjettet oppfyller de vilkår som er satt for den planen som kommunen skal utarbeide, etter at planen er vedtatt av bystyret. Det påpekes at det er bystyret som er det ansvarlige organ for kommunens budsjetter.

Pengene kommer

Langtidsbudsjettet ble behandlet i bystyret den 28. juni. Selv om politikerne hadde sine synspunkter som avvek fra budsjettet, ble budsjettet vedtatt. Den 1. juli sender derfor rådmannen brev til KAD via telex. I brevet er det utskrift fra bystyrets møtebok vedrørende behandlingen av langtidsbudsjettet.

Den 4. juli sender statsråden i KAD brev til rådmannen. I brevet står det at beløpet, 60 millioner, vil bli utbetalt umiddelbart. Dette innebærer at KAD aksepterte langtidsbudsjettet som den planen som skulle bringe balanse i kommunens økonomi. På et punkt har imidlertid KAD innvendinger. Det gjelder budsjetteringen av 100 millioner årlig i ekstraordinært statlig tilskudd:

"Departementet vil understreke at kommunen ikke nå kan påregne en slik ekstraordinær overføring. En forutsetter at kommunen kan gjøre de nødvendige tilpasninger når størrelsen på de statlige overføringene er klarlagt."
(Brev fra KAD til kommunen, 04.07.85, s. 2)

I brevet trekker KAD også fram at en av forutsetningene for tilskuddet er at det regelmessig skal framlegges rapporter om gjennomføringen av planen. Hvordan denne rapporteringen skal skje vil de imidlertid komme tilbake til etter å ha drøftet med fylkesmannen hva som vil være en hensiktsmessig ordning.

3.3.2.6 Rapporteringsfase 2

I midten av januar 1986 mottar ordføreren brev fra fylkesmannen hvor det framgår hvordan den regelmessige rapporteringen skal skje. Rapporteringen skal skje ved tre rapporter. Den første skal angå årsregnskapet for 1985, og rapporten må være ferdig innen 1. mars 1986. Den andre rapporten skal være halvårsregnskapet for 1986, og rapporten må være hos fylkesmannen innen 1. september. Den tredje rapporten skal ta for seg årsregnskapet for 1986, og den må være hos fylkesmannen innen 1. mars 1987. I brevet framkommer det at det er nødvendig at regnskapsoversiktene er kommenterte, og at avvik mellom regnskapene og planen kommenteres særskilt. Videre framkommer det at fylkesmannens hensikt med rapportene er;

"å skaffe tilstrekkelig informasjon til å bedømme situasjonen og å kunne vurdere den videre utvikling i relasjon til langtidsplanen."

(Brev fra fylkesmannen til kommunen, 15.01.86, s. 1)

I brevet fra fylkesmannen framkom det også at det kunne bli aktuelt med krav om flere rapporter. Ettersom kommunens økonomi fortsatt ikke var i balanse etter at den tredje rapporten var sendt, måtte kommunen fortsette å rapportere. Kommunen måtte derfor i tilknytning til både halvårsregnskapet og det ordinære regnskapet for 1987 sende rapporter til fylkesmannen om den økonomiske utviklingen. Dermed har det fra statens side foreløpig vært krav om fem rapporter. De fire statlige aktørene som jeg hadde kontakt med, var imidlertid usikre på hvor mange rapporter som kommunen var forpliktet til å utarbeide. Antallet rapporter som aktørene oppgav, varierte fra 2 til 9. Kun en av informantene visste at det i utgangspunktet skulle utarbeides tre rapporter, pluss tilleggsrapporter så lenge kommunen mottok skjønsmessige tilskudd for å utbedre ubalansen i økonomien.

Rapportenes form og innhold

Det var ikke lett å få tilgang til rapportene. Både de kommunale og de statlige aktørene understreket at rapportene var fortrolige. To av rapportene fikk jeg likevel kopi av hos en statlig aktør, og de tre andre fikk jeg etter noen forespørsler fra kommunen. Ved selve overleveringen av rapportene ble det igjen understreket at rapportene var konfidensielle, og at jeg måtte behandle rapportene deretter.

Disse fem rapportene er ganske like både på den måten som de blir håndtert av kommunen, og i innhold. Kommunen er alltid

seint ute med rapportene. Den måtte til og med få nye innleveringsfrister. For den siste rapporten oversittes også den nye innleveringsfristen. Videre sender kommunen verken rapportene eller kopier av rapportene til KAD. Det er fylkesmannen som besørger at rapportene blir videresendt. Rapportene er også like på den måten at de er atskilte fra den tallmessige regnskapsrapporteringen. Tallregnskapene ettersendes. Den første rapporten som omfattet en knapp side avsluttes med:

"Endelig regnskap for 1985 vil bli oversendt så snart det foreligger. Det vil da også kunne gis ytterligere kommentarer om dette skulle være ønskelig."
(Rapport fra kommunen til fylkesmannen, 10.03.86, s. 2)

Selv om rapportene refererer til hele kommunens økonomi, omfatter hver av de fire første rapportene bare en side. Den siste rapporten omfatter noe i overkant av to sider. Kommentarene og avviksanalysene er følgelig svært korte og summariske. Videre er kommentarene i alle rapportene like på den måten at de er knyttet opp omkring det regnskapsmessige over- eller underskuddet. For 1985 ble regnskapet oppgjort med et regnskapsmessig overskudd på ca. kr. 600.000 (kfr. tabell 3.2). I tillegg til overskuddet ble det avsatt 10 millioner til et fond. Denne fondsavsetningen ble begrunnet med at kommunen i 1985 hadde fått inn for mye skatt i forhold til det som var normalt. Kommunen ville derfor holde tilbake 10 millioner til senere år. Konklusjonen i den første rapporten var dermed at det gikk bedre enn forutsatt, og at utgangspunktet for det første året i planen, dvs. 1986, følgelig var bedre enn planlagt.

I den neste rapporten som tok for seg halvårsregnskapet for 1986, framkom det at utviklingen ikke hadde gått så bra, og at forventet underskudd for 1986 var 80-85 millioner kroner. (Som det det framgikk i tabell 3.2 ble underskuddet for 1986 113,1 millioner.) I rapporten ble det gitt summariske forklaringer på hvorfor utviklingen går i retning av et stor underskudd. Forklaringene ble knyttet til kurstap, høye sosiale utgifter og det sentrale lønnsoppgjøret for 1986, dvs. faktorer som kommunen mente den ikke kunne påvirke.

Også i de to neste rapportene, dvs. av 13.03.87 og av 15.09.87, forklares den ugunstige utviklingen med henvisning til forhold som kommunen mener den har liten innvirkning på. Regnskapsunderskuddet for 1986, og det forventete underskudd for 1987 forklares følgelig med henvisning til høye sosiale utgifter, store kurstap, høye lønnsutgifter som følge av sentrale lønnsoppgjør og statlig innstramningspolitikk.

I den foreløpig siste rapporten, dvs. i rapporten av 6. april 1988, framkommer det tydelig at kommunen har problemer med å relatere den løpende økonomiske utviklingen til den godkjente planen, dvs. langtidsbudsjettet for perioden 1986-89. De siste års underskudd og den økonomiske utviklingen de siste år, passer ikke inn i bildet som langtidsbudsjettet tegner. Også i denne rapporten forklares utviklingen med referanse til forhold som ikke kommunen i første rekke anser seg ansvarlig for. I

rapporten påpekes det at kommunen igjen har økonomisk ubalanse:

"Det er på det rene at bykassens økonomi er i betydelig ubalanse. Det må kunne hevdes at dette i stor utstrekning skyldes at veksten i kommunens inntekter ikke har vært tilstrekkelig til å dekke de senere års sterke vekst i sosial- og omsorgsutgiftene."

(Rapport fra kommunen til fylkesmannen, 06.04.88, s. 2)

Statens praktiske bruk av rapportene

Alle samtaler som jeg hadde med aktørene, foregikk før den siste rapporten forelå. Redegjørelsen for bruken av rapportene omfatter følgelig ikke rapporten fra 1988. Det var kun to av de statlige aktørene, den ene hos KAD og den andre hos fylkesmannen, som hadde synspunkter på hvilke typer informasjon som var viktig ved vurderingen av hvorvidt kommunen fulgte langtidsbudsjettet. Begge mente at informasjon så vel fra regnskapet som budsjettet var viktige. Ingen av aktørene ville likevel konkretisere hvilken spesifikk informasjon de tok fram fra budsjettet og regnskapet. Aktøren i KAD uttrykte det slik (R=Svar, S=Spørsmål):

"R: Kommunen er forpliktet til å rapportere hvordan den følger opp langtidsplanen, og hvert årsregnskap utgjør en av disse rapportene. Vi er følgelig interesserte i regnskapet for å se hvordan kommunen følger opp planen. Den detaljerte vurderingen om hvordan kommunen følger opp planen gjøres i samarbeid med fylkesmannen.

...

Også årsbudsjettet benytter vi for å vurdere hvordan kommunen følger opp langtidsplanen. Det er nok slik at vi først og fremst er interessert i budsjettet.

S: Betyr det at budsjettet ansees som viktigere enn regnskapet?

R: Begge dokumentene er viktige, men vi bruker budsjettet mer enn regnskapet for å se hvordan kommunen følger opp langtidsplanen.

S: Hva er det i budsjettet som brukes?

R: Jeg leser litt her og litt der i budsjettet, men er spesielt interessert i innledningskapitlet. Der framgår det ganske godt hvordan kommunen følger opp langtidsplanen.

S: Hvordan synes du kommunen har fulgt opp denne planen?

R: Jeg synes at Bergen kommune har fulgt planen godt opp."

I samtalen framkom det også at denne aktøren anså det som viktig at kommunen fikk realisert, som den hadde planlagt, en utgiftsvekst rundt null. I samtalen spurte jeg også om det, som følge av noen av rapportene, hadde vært aktuelt å ta kontakt med kommunen i den hensikt å få utdypninger eller forklaringer. Dette hadde aldri vært aktuelt. Heller ikke hos fylkesmannen hadde en hatt behov for å samtale med kommunen etter mottaket av disse rapportene. En av aktørene uttrykte det slik:

"Vi har ikke hatt behov for å drøfte forhold tilknyttet rapportene med kommunen. Rapportene som vi har fått har vært nokså utførlige."

I samtalene med de kommunale aktørene kom det fram at disse mente at utviklingen målt gjennom de regnskapsmessige over-/underskudd var den viktigste informasjon for staten i forbindelse med oppfølgingen av planen. Disse aktørene bekreftet også at staten aldri hadde latt høre fra seg i tilknytning til rapportene.

Rapporteringen og årsrapportene

Selv om de nye årsrapportene alt ble introdusert i 1985, ble det i rapporteringen til staten ikke referert til årsrapporten før i mars 1987. Rapporten som kommunen sendte til fylkesmannen i mars 1987, dvs. den tredje rapporten, avsluttes slik:

"En nærmere analyse av 1986-regnskapet og kommunens økonomiske situasjon vil bli foretatt i regnskapsrapporten for 1986 som ventes å foreligge ved månedsskiftet mars/april f.k. Rapporten vil bli sendt til fylkesmannen og Kommunaldepartementet så snart den foreligger."

(Rapport fra kommunen til fylkesmannen, 13.03.87, s. 2, min utheving)

Som det framgår ble ikke årsrapporten benevnt med sitt riktige navn. Også i de to etterfølgende rapporter til staten ble det referert til at årsrapportene senere ville bli oversendt. Først i den siste rapporten ble navnet årsrapport benyttet. En av aktørene i KAD bekreftet da også at KAD hadde mottatt årsrapportene. Denne aktøren hadde sett litt i årsrapportene, men ikke lest dem nøye. Aktøren mente at årsrapportene var pene trykksaker, og at det var fint at kommunen arbeidet for å få bedre innsikt i resultatene av det den gjorde. KAD hadde imidlertid ikke benyttet årsrapportene i tilknytning til oppfølgingen av langtidsplanen.

Også hos fylkesmannen ble det bekreftet at de hadde mottatt årsrapportene. De mente imidlertid at de ikke hadde mottatt årsrapportene som en del av de rapportene som kommunen var forpliktet til å sende. Fylkesmannen hadde fått rapportene mer som en tilleggsinformasjon eller som en orienteringssak. Av de to aktørene som jeg samtalte med hos fylkesmannen, hadde den ene knapt bladd i årsrapportene. Den andre hadde brukt tid på å sette seg inn i rapportene. Han gav uttrykk for at han benyttet årsrapportene i forbindelse med vurderingen av hvorvidt Bergen kommune fulgte opp planen, og han syntes Bergen hadde fulgt godt opp. På spørsmålet om hvilken informasjon i årsrapportene som var viktige i forbindelse med vurderingen av hvorvidt kommunen fulgte planen, ble det svart at det var utviklingen i drifts- og investeringsutgiftene.

Også de kommunale aktørene mente at årsrapportene var oversendt til staten mer som tilleggsinformasjon enn som en del av den pålagte rapporteringen. På spørsmål om kommunen hadde fått noen reaksjoner fra staten enten på innholdet i årsrapportene eller på tiltaket med å utarbeide slike rapporter, fikk jeg benektende svar. Den ene aktøren uttrykte det slik:

"Vi har ikke mottatt verken positive eller negative reaksjoner. De har det ikke med å gå ut med ros verken fylkesmannen eller departementet. Hvis det er noe som er formelt feil vil de derimot la høre fra seg."

3.3.2.7 Det ekstraordinære blir ordinært

Det ekstraordinære tilskuddet som kommunen fikk, var kun gitt for året 1985. I Stortingsproposisjonen ble det likevel nevnt at KAD ville se nærmere på de store byenes behov for ekstra tilskudd i forbindelse med utformingen av det nye inntekts-systemet. Nærmest gjennom hele prosessen hadde kommunen påpekt at det var behov for en langsiktig endring i kommunens inntekter slik at de årlige inntekter økte betraktelig. I planen som kommunen la fram ble det som nevnt forutsatt at kommunen årlig fikk tilført ca. 100 millioner ekstra fra staten. Selv om staten tok avstand fra denne forutsetningen, ble følgende vedtatt i statsbudsjettet for 1986:

"Kommunaldepartementet regner med at nødvendig videreføring av tilskuddene til de største byene for 1986 og senere år, kan skje innen rammen av det nye inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner."
(Stortingsproposisjon nr. 1, 1985-86, KAD s. 190)

Aktørene hos fylkesmannen påpekte at dette vedtaket innebar at kommunen også i 1986 måtte få tilført minst 60 millioner kroner. Disse midlene måtte fylkesmannen ta av den delen av det generelle tilskuddet som skjønnsmessig skulle fordeles blant kommunene i Hordaland. Imidlertid hadde fylkesmannen mulighet til å foreslå at kommunen fikk enda mer enn de 60 millioner. Dette gjorde ikke fylkesmannen, og for 1986 fikk altså kommunen et like stort generelt tilskudd som det den fikk i ekstraordinært tilskudd for 1985.

Kommunen var ikke fornøyd med at den bare fikk 60 millioner i 1986. I samtalene med de kommunale aktørene kom det fram at de ikke forstod hvorfor de ikke i all fall fikk kompensasjon for prisstigningen, dvs. de mente de skulle fått 60 millioner samt tillegg for prisstigningen fra 1985 til 1986. Hos fylkesmannen gav en kun den begrunnelsen at ut fra en sammenligning av Bergen kommunes behov med behovene i andre kommuner i Hordaland, var det ikke mulig å gi Bergen kommune mer enn 60 millioner.

I et forsøk på å få enda mer midler for 1987 sendte rådmannen i slutten av august 1986 et eget brev til fylkesmannen. Kopi av brevet ble sendt til KAD. I brevet henvises det til at 1986 har vært et vanskelig år. Vanskelighetene begrunnes med de samme forhold som kommunen nevnte i den andre rapporten til fylkesmannen; kurstap, høye sosiale utgifter og det sentrale lønnsoppgjøret for 1986, dvs. faktorer som kommunen mener den ikke kan påvirke. I konklusjonen på brevet uttrykker rådmannen håp om at kommunen blir bedre tilgodesett i 1987 enn i 1986:

"Storbytillegget som for 1985 ble fastsatt til 60 millioner, ble ikke indeksregulert for 1986, hvilket medførte en reell nedgang på 3-4 millioner. En tillater seg å gå ut fra at beløpet for 1987 reguleres slik at beløpets opprinnelige (reelle) verdi opprettholdes. Under henvisning til foranstående redegjørelse om utviklingen av visse hovedfaktorer i kommunens økonomi etter 1985, tillater en seg videre å be om at Bergen kommune blir tilgodesett med et beløp ut over storbytillegget til kompensasjon for de ekstra utgiftene kommunen er påført utenfra."

(Rådmannens brev til fylkesmannen, 25.08.86, s. 2)

Også i statsbudsjettet for 1987 framkom det at videreføringen av det ekstraordinære tilskuddet til Bergen skulle skje via det nye inntektssystemet (kfr. Stortingsproposisjon nr. 1, 1986-87, KAD s. 204). Fylkesmannen foreslo imidlertid at kommunen for 1987 skulle få 62,5 millioner, og kommunen fikk følgelig dette beløpet. Aktørene som jeg samtalte med hos fylkesmannen begrunnet ikke økningen på 2,5 millioner med annet enn at det var en skjønnsmessig vurdering, og at skjønnen ikke var tilgjengelig. Heller ikke i kommunen har de fått tilgang til hvordan dette skjønnen fungerte. En av aktørene i kommunen sa det slik:

"Det er umulig å vite hvordan fylkesmannen er kommet fram til dette beløpet. Vi har ikke fått del i den skjøningen."

I statsbudsjettet for 1988 var det ikke eksplisitt tatt med at tilskuddet som Bergen kommune fikk i 1985 skulle videreføres. Imidlertid er tilskuddet også for 1988 videreført innenfor det nye inntektssystemet. Som følge av fylkesmannens vurderinger har kommunen fått 64,6 millioner i 1988. Dermed framgår det at det som begynte som ekstraordinært i 1985 er blitt temmelig ordinært etter at ordningen har vært gjennomført i 1986, 1987 og 1988. I og med at det er fylkesmannen som har videreført tilskuddet i 1988 uten at Stortinget eksplisitt har vurdert ordningen for dette året, framgår det med all tydelighet at tilskuddet er blitt en del av kommunens regelmessige tilskudd.

KAPITTEL 4 LÅNENE - SAMSPILL MELLOM KOMMUNEN OG BANKENE

Bergen kommune har opptatt store lån gjennom hele perioden fra kommunesammenslutningen i 1972. Av tabell 4.1 nedenfor framgår det at kommunens langsiktige lån har økt betraktelig i løpet av de siste fire år. Som det også framgår i tabellen er det den innenlandske opplåningen som har økt mest. Mens innenlandske lån i 1984 bare utgjorde ca. 23,5 % av de totale langsiktige lån, utgjorde innenlandslånene ca. 43,7 % i 1987. Årsaken til denne endringen er at staten har satt forbud for kommunen om å oppta lån i utlandet. Kommunen har hele tiden ønsket å legge ut en del av sine lån i utlandet. Staten har imidlertid gitt kommunen tillatelse til å refinansiere enkelte lån opptatt i utlandet med nye utenlandslån. Den økningen i utenlandslånene som har skjedd fra 1986 til 1987 skyldes nettopp slik refinansiering.

	1984	1985	1986	1987
Innenlandske lån	378	639	911	1.197
Bokført valutalån	1.006	946	925	1.112
Urealisert kurstap på valutalån	226	246	512	431
Sum langsiktige lån	1.610	1.831	2.348	2.740

Tabell 4.1 Kommunens langsiktige lån i millioner kroner, 1984-1987
Kilde: Årsrapportene for 1986 og 1987

De innenlandske lånene består i hovedsak av tre lånetyper, statsbanklån, gjeldsbrevslån i private banker, dvs. spare- og forretningsbanker og obligasjonslån. Utenlandslånene er i det vesentligste obligasjonslån. I dette kapitlet skal jeg beskrive hvordan kommunikasjonen har vært mellom kommunen og enkelte av de bankene som har gitt eller formidlet disse lånene. Hensikten med beskrivelsen er å få fram hvordan regnskap inngår i samspillet mellom kommunen og bankene.

I forlengelsen av beskrivelsen av kommunikasjonen mellom Bergen kommune og "dens" banker, vil jeg gå inn på hvordan enkelte banker som ikke har forretninger med Bergen kommune, kommuniserer med kommuner. Disse bankene er som nevnt i kapittel 2, DNC og 4 andre banker. Motivasjonen for å inkludere DNC og de 4 bankene i denne studien har vært å få fram om disse bankene kommuniserer med kommunene som de har kontakt med, på samme måte som "Bergensbankene" kommuniserer med Bergen kommune. Når det gjelder DNC, er jeg også opptatt av å få fram hvorfor banken har tatt initiativet til årsrapportkonkurransen (kfr. kapittel 2). Har Bergen kommunes årsrapport påvirket DNC's konkurranseinitiativ? Før jeg går

inn på selve kommunikasjonen, vil jeg imidlertid på samme måte som i forrige kapittel, stoppe opp ved hvordan jeg har gått fram for å lære meg noe om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og bankene.

4.1 FORSKNINGSPROSESSEN

Som det framgikk av tabell 4.1 var kommunens langsiktige lån store. Disse lånene har kommunen opptatt gjennom mange lån hos forskjellige långivere. I tabell 4.2 framgår det hvor mange lån som kommunen hadde innen de ulike lånetypene ved årskiftet 1986/87. De ulike lånene er svært forskjellige i størrelse. Mens hvert statsbanklån kan være fra noen 10-tusener til noen millioner kroner, er hvert obligasjonslån uavhengig av om det er opptatt innenlandsk eller utenlandsk og hvert privatbanklån i størrelsesordenen flere 10-talls til 100-talls millioner kroner. Andre innenlandske lån er stort sett små pantelån som er opptatt på 1960 tallet og i begynnelsen av 1970.

	ANTALL LÅN
UTENLANDSKE LÅN	
Obligasjonslån	11
INNENLANDSKE LÅN	
Statsbanklån	133
Privatbanklån (gjeldsbrev)	11
Obligasjonslån	21
Andre lån	26
SUM	202

Tabell 4.2 Antall lån ved årskiftet 1986/87 innen de ulike lånetyper. Kilde: Regnskaper for Bergen kommune for 1986, regnskapsskjema nr. 19.

Valg av lån

I og med at kommunen har opptatt så mange lån var det innlysende at jeg ikke kunne gå inn i kommunikasjonen vedrørende hvert enkelt lån. Jeg måtte derfor velge ut enkelte lån som jeg ville studere nærmere. Før jeg gjorde valget av de enkelte lån som skulle inngå i studien, måtte jeg imidlertid velge hvorvidt statsbanklånene skulle betraktes som lån eller tilskudd. Argumentene som taler for at statsbanklånene skal betraktes som tilskudd er at lånene kan opptas til spesielle formål og at tilbakebetalingsvilkårene ofte er svært gunstige. Imidlertid har jeg som det har framgått av det forannevnte valgt å se på disse midlene som lån. Årsaken til det er at selv om betalingsvilkårene er gunstige sammenlignet med andre lån, så må det betales renter samt at de tilførte midlene må tilbakebetales. Dermed er disse

forretningene slik jeg betrakter det mere å anse som gunstige lån enn som tilskudd.

Deretter kunne jeg velge hvilke lån jeg ville inkludere i studien. Utvelgelsen ble gjort ut fra to kriterier. For det første ville jeg lære meg hvordan det ble kommunisert i tilknytning til alle de ulike lånetyper. Dernest ville jeg gå inn i kommunikasjonen i tilknytning til lån som var opptatt relativt nylig. Det første kriteriet henspeiler på at jeg ønsket å få fram om det var forskjeller i kommunikasjonen avhengig av lånetype og av hvilke banker som var inne i bildet. Årsaken til at jeg ønsket å gå inn på lån som var opptatt relativt nylig, var at jeg antok at det var enklere å få informasjon om kommunikasjonen tilknyttet nye lån sammenlignet med gamle lån. Ut fra dette kriteriet valgte jeg å se bort fra de lån som i tabell 4.2 er benevnt "andre lån".

Den videre prosessen med å velge ut de enkelte lån gikk stegvis. Jeg tok først kontakt med aktører i sentraladministrasjonen i kommunen. I disse samtalen tok jeg opp forhold som nevnt i samtaleguiden i vedlegg VI. Fra disse aktørene fikk jeg en oversikt over så vel de lån som kommunen hadde opptatt som en liste med navnene på finansieringsinstitusjonene og personene i disse institusjonene som kommunen hadde kontakt med. Jeg fikk også tilgang til dokumentene som kommunen hadde i tilknytning til de enkelte lån som var opptatt i løpet av de siste år. Ettersom kommunens lån fra Husbanken ble opptatt via kommunalavdelingen for bolig og bygg, tok jeg også kontakt med administrasjonen i denne avdelingen. Også her fikk jeg tilgang til de dokumenter som avdelingen hadde i tilknytning til husbanklånene samt at jeg fikk opplysninger om kontaktpersoner i Husbanken.

Med utgangspunkt i de opplysningene jeg fikk i kommunen valgte jeg ut følgende lån:

- * Husbanklån som var opptatt i 1985 og 1986.
- * Kommunalbanklån som var opptatt i 1985 og 1986.
- * To gjeldsbrevslån som ble opptatt i 1985 og i 1986 på henholdsvis 105 millioner og 73 millioner kroner.
- * To obligasjonslån som var utlagt innenlands i 1985 og i 1986. Lånebeløpene var henholdsvis 65 millioner og 150 millioner kroner.
- * To utenlandslån som ble refinansiert i 1986, det ene i sveitser franc (chf) og det andre i japanske yen. Sveitser franc lånet var på 50 millioner chf, som tilsvarte ca. 186,8 millioner kroner. Yen lånet var på 5 milliarder yen, som tilsvarte ca. 187,5 millioner kroner.

Dokumentene

I tilknytning til disse lånene har jeg studert brev fra kommunen til bankene, brev fra bankene til kommunen, korrespondansen mellom kommunen og staten (fylkesmannen, departementet), skriftlige framlegg til bystyret/formannskapet, bystyreprotokoller, lånekontrakter, låneinnbydelser, kommunens interne beregn-

ingsdokumenter og oppstillinger som jeg fikk hos bankaktørene. I tillegg til disse lånedokumentene har jeg også studert alle låneprospekter som kommunen sendte ut til markedet i perioden 1977-1985. Gjennom disse dokumentstudiene som omfatter mer enn 250 dokumentsider, har jeg fått innsyn i hvilke typer informasjon som inngår i kommunikasjonen. Imidlertid gir dokumentene ikke svar på hvordan de ulike aktørene som var involvert i låneforretningene, tenkte og vurderte, dvs. hva de betraktet som interessant i denne kommunikasjonen. For å få innsyn i aktørenes vurderinger var det nødvendig med samtaler med de ulike aktører.

Aktørene og samtalene

De aktuelle aktørene i bankene framkom dels gjennom samtalene med kommunen og dels fra lånedokumentene. Aktørene i bankene var enten banksjefer eller avdelingsledere. I vedlegg VII har jeg gjengitt den samtaleguiden som ble benyttet ved samtalene med disse bankaktørene.

I kommunen fikk jeg vite at staten måtte godkjenne alle kommunens låneopptak, og jeg fikk opplysninger om hvilken aktør hos fylkesmannen som hadde med lånesaker å gjøre. Gjennom samtalene hos fylkesmannen framkom det at kommunerevisjonen også var involvert i kontrollen tilknyttet lånene. Jeg samtalte derfor også med en av kommunerevisorene om revisjonen i tilknytning til lånene. I vedlegg VIII framgår samtaleguiden som ble benyttet ved denne samtalen.

	ANTALL AKTØRER
KOMMUNEN	5
STATSBANKER	3
NORSKE PRIVATBANKER	3
UTENLANDSBANKER	9
STATEN	1
SUM	21

Tabell 4.3 Antallet aktører som jeg har samtalt med i kommunen, i de ulike banktyper og hos staten om kommunens låneforretninger.

Som det framgår av tabell 4.3 har jeg samtalt med til sammen 21 aktører i tilknytning til kommunens lån. I tabellen framgår det også at jeg har samtalt med 9 aktører i utenlandske banker. Bare tre av disse aktørene er ansatt i de banker som var direkte involvert i kommunens to refinansieringer. Årsaken til at jeg også samtalte med de øvrige aktørene var at kommunen hadde sendt ut den engelske versjonen av årsrapporten til disse bankene, og at jeg gjennom samtalene med disse bankaktørene kunne få et inntrykk av hvilke funksjoner årsrapporten hadde for dem. Etter navnelister som jeg fikk i kommunen kontaktet jeg

aktører i 15 utenlandske banker. Imidlertid var 5 av disse aktørene enten sluttet eller de hadde ikke tid til noen samtale. En aktør hadde ikke anledning til å delta i noen samtale, men han sendte skriftlige svar på spørsmål som jeg sendte han.

I tillegg til aktørene som framgår av tabell 4.3 har jeg også samtalt med aktører i de bankene som jeg tidligere har omtalt som banker med særlig interesse for kommuneregnskap. I DNC tok jeg kontakt med avdelingen for offentlig sektor for å forhøre meg om hvordan banken hadde fått idéen om konkurransen om den beste årsrapporten. Det viste seg at idéen kom fra en bank-sjef som var ansatt i en annen avdeling. Denne personen hadde tidligere arbeidet i flere kommuner. Jeg fikk en samtale med så vel denne aktøren som med to av aktørene i DNC som har arbeidet med gjennomføringen av konkurransen.

Gjennom Norges Handelshøyskoles Kursvirksomhet fikk jeg listene over deltakere på kursene hvor kommuneregnskap var ett av temaene. Det viste seg å være seks deltakere fra finansieringsinstitusjoner. To av disse arbeidet i samme bank, og de syntes at det var tilstrekkelig at bare en av dem stilte opp til samtale om bankens kommuneforretninger. To av kursdeltakerne hadde skiftet jobb. I den ene banken fikk jeg samtale med den personen som hadde overtatt jobben. Dette var ikke mulig i den andre banken. Totalt hadde jeg følgelig samtaler med 4 aktører fra de bankene som var representert på kursene.

Samtalene med aktørene i de utenlandske bankene samt med tre av aktørene i de bankene som var representert på kommunekursene, ble gjort via telefon. Årsaken til at jeg valgte telefonsamtaler i stedet for personlige samtaler, var av ren økonomisk karakter. Det ville bli for dyrt å foreta de reisene som personlige samtaler ville medføre. Før samtalene sendte jeg ut spørsmålsguiden til aktørene. I vedleggene IX og X framgår spørsmålsguidene som ble benyttet ved samtalene med aktørene henholdsvis i de norske bankene og i de utenlandske bankene. I vedlegg XI har jeg også gjengitt brevet som ble sendt sammen med spørsmålsguiden til aktørene i de utenlandske bankene. Til disse aktørene la jeg også ved den engelske oversettelsen av kommunens årsrapport. Selv om alle aktørene skulle ha mottatt rapporten fra kommunen, ville jeg sikre meg at alle hadde anledning til å ha rapporten foran seg i forbindelse med samtalen. Alle telefonsamtalene ble tatt opp på bånd. I gjennomsnitt gikk hver av disse samtalene over ca. 40 minutter. De øvrige samtaler ble gjort i forbindelse med møter med den enkelte aktør. Hver av disse samtalene varte vanligvis ca. 2 timer. I bankene møtte jeg skepsis til kassettbåndopptak av samtalene. Jeg valgte derfor å gå helt bort fra dette i samtalene med bankene. Jeg gjorde imidlertid fortløpende notater av samtalene. Samtalene med aktørene i kommunen og i staten ble med to unntak opptatt på bånd. Ved de to samtalene som ikke ble innspilt, gjorde jeg fortløpende notater. Alle samtalene er også renskrevet på samme måte som omtalt i tilknytning til "tilskuddssamtalene". Utskriftene av alle samtalene omfatter ca. 190 sider.

4.2 KOMMUNIKASJONSPROSESSEN

Ut fra så vel samtale med aktørene som dokumentene er det mulig å beskrive kommunikasjonen som har funnet sted så vel i tilknytning til kommunens låneopptak som i forbindelse med den løpende kontakten mellom kommunen og dens långivere. I beskrivelsen vil jeg først gå inn på søknadene. Deretter tar jeg for meg kommunikasjonen i tilknytning til oppfølgingen av låneforretningene. Videre går jeg inn på årsrapportens plass i kommunikasjonen. Til sist i dette avsnittet beskriver jeg hvordan de interesserte banker kommuniserer med "sine" kommuner. Som det vil framgå i teksten refererer jeg ofte til de ulike låne- og banktyper. Når jeg iblant henviser til lån eller banker generelt, betyr det at beskrivelsen er dekkende for alle de lån eller banker som jeg har studert.

4.2.1 Søknaden

Før jeg går inn på kommunikasjonen i tilknytning til de ulike lånesøknader og låneopptak, vil jeg gjøre rede for det formelle systemet som er knyttet til kommunens låneopptak. Videre vil jeg vise hvem som har tatt initiativet til kommunikasjonen i tilknytning til de ulike lån, og hvilke aktører som er involvert i kommunikasjonen.

Formalitetene i tilknytning til lånesøknadene

Det er flere formalia, vedtak og tillatelser, som må være i orden før kommunen kan gjøre de enkelte låneopptak. Det hele begynner med at i det årlige budsjettet som bystyret vedtar, er det innbygd hvor store lån kommunen planlegger å oppta det kommende år. I budsjettet er det ikke angitt fra hvilke banker disse lånene skal opptas eller hvor stort hvert enkelt lån skal være. Det er kun lånerammen som er innebygd i budsjettet. Kommunens årsbudsjett må godkjennes av staten, dvs. fylkesmannen. Fylkesmannen har alltid godkjent kommunens årsbudsjett, og han har dermed også alltid godkjent kommunens låneramme.

Den videre formelle gangen innebærer at hvert enkelt låneopptak må godkjennes av bystyret. Ut fra de dokumenter som jeg har studert har det ikke hendt at bystyret har sagt nei til de forslag som administrasjonen har lagt fram om låneopptak. Hvert enkelt av disse bystyrevedtakene unntatt de vedtak som gjelder statsbanklån må også godkjennes av fylkesmannen. Selv om enkelte av vedtakene har gått ut over den opprinnelige lånerammen som fylkesmannen har godkjent, har det ikke hendt at fylkesmannen ikke har godkjent de særskilte lånevedtak. Ifølge den aktøren som jeg samtalte med hos fylkesmannen er fylkesmannen nærmest nødt til å godkjenne også låneopptak som går ut over den opprinnelige lånerammen, så lenge det er

gjort særskilt vedtak av bystyret om et slikt låneopptak. Fylkesmannens godkjenningsbrev til kommunen er svært standardisert. Det henvises til lovhjemmel for låneopptaket og det refereres til bystyrets vedtak med angivelse av lånebeløp, lånets løpetid, eventuelle avdragsfrie terminer og långiver eventuelt hvilken bank som skal legge ut lånet. Fylkesmannen sender alltid kopi av godkjenningsbrevet til kommunerevisjonen.

Når det gjelder obligasjonslånene, må det innhentes ytterligere en til to tillatelser. Disse tillatelsene må foreligge før vedtaket om opptak av obligasjonslån oversendes til fylkesmannen. KAD (Kommunal- og arbeidsdepartementet) må gi emisjonstillatelse. Inntil 1980 fikk kommunen tillatelse til årlig å dekke hele lånerammen med obligasjonslån. De senere år har departementet bare akseptert at halve lånerammen kan benyttes til obligasjonslån. Pga. de nominelle rentefordelene har kommunen videre ønsket å oppta obligasjonslånene i utenlandsk valuta. For å kunne gjøre dette må den ha tillatelse fra finansdepartementet. Som nevnt har kommunen de senere år bare fått anledning til å gå til utlandet for å refinansiere enkelte valutalån.

Initiativet og de involverte aktører

Det er ikke utelukkende kommunen som tar initiativet til drøftingene om låneopptak. Statsbanklånene er f.eks. strengt regulerte, dvs. det er gitt regler i form av rundskriv og søknadsskjemaer som sendes til samtlige av landets kommuner. Selv om kommunen selvsagt ikke er forpliktet til å søke om disse lånene, utgjør statens tilbud en invitasjon. Det er altså staten som tar initiativet til lånekommunikasjonen. Det vil være helt umulig for kommunen å forhandle med en statsbank om et lån som ikke er hjemlet i bankens regelverk.

Når det gjelder innenlandske obligasjonslån og privatbanklån, er det vanligvis kommunen som tar initiativet. Kommunen går da ut med sitt lånebehov, først og fremst til Bergen Bank som også opptrer som rådgiver for kommunen. Den samme prosedyre har også vært benyttet ved utleggelse av utenlandske obligasjonslån, dvs. kommunen har kontaktet Bergen Bank for å få råd og hjelp i tilknytning til låneutleggelsen. Imidlertid har kommunen også erfart at de utenlandske bankene stadig er "på døra". Bankene har således begynt å ta initiativet. Dette framkom særdeles godt i forbindelse med refinansieringene i 1986. Da det nærmet seg tidspunktet da yen lånet kunne innløses, kom det flere henvendelser til kommunen om at det kunne være gunstig å benytte innløsningsrettigheten. Flere banker påviste alternativer som ville falle gunstigere for kommunen enn de lånevilkår som gjaldt i den opprinnelige lånekontrakten. Lånekontraktøren i den opprinnelige kontrakten hevdet derimot at det ville være uheldig for kommunens kredittverdighet internasjonalt om den innløste lånet og opptok et nytt lån. Dette mente kommunen etter råd fra Bergen Bank ikke medførte riktighet. Den innløste derfor lånet og opptok et gunstigere yen lån hos en annen japansk bank. Det må innskytes at da den opprinnelige lånekontraktøren forstod at

kommunen ville refinansiere til tross for advarselen, kom også denne banken med et nytt lånetilbud. Når det gjaldt sveitser franc lånet, var det den opprinnelige kontraktøren som anbefalte kommunen å refinansiere. Selv om kommunen ikke ba om tilbud fra andre banker, strømmet det inn tilbud. Kommunen valgte imidlertid å oppta et nytt lån hos den tidligere lånekontraktøren.

Det er stort sett ledelsen i kommunens sentraladministrasjon og banksjefer eller sjefer i bankenes avdelinger for offentlig sektor som er involvert i kommunikasjonen i tilknytning til lånene. Kun når det gjelder statsbanklånene er det aktører på et lavere nivå i organisasjonene som kommuniserer. I kommunen er det avdelingsledere som har kontakten med aktørene i statsbankene.

Statsbanklånene

Kommunen har i sine søknader om statsbanklån holdt seg strengt til den informasjon som de standardiserte søknadsskjema og rundskrivene har krevd. Søknadene til Husbanken gjøres etter et standardisert skjema hvor det skal framgå hvor mange boligbygg som er igangsatt i løpet av siste år, og hvor mange av disse som har vært finansiert av statsbanker. Likeledes skal det oppgis hvor mange boliger kommunen forventer vil bli bygd i kommunen i løpet av kommende år. Ellers skal søknadsbeløpene spesifiseres. Sammen med søknadene skal det også sendes inn en standardisert rapport om hvordan fjorårets lånemidler er brukt. Dersom det er ubrukte lånemidler fra forrige år, vil dette kunne redusere årets tildeling av lån. Bergen kommune har alltid brukt opp sine lånebevilgninger det år den har fått midlene tildelt.

Alle søknadene om lån til Kommunalbanken har angått kjøp av grunn. Disse søknadene skal i følge et rundskriv som banken har utsendt, inneholde flere tekniske data om grunnkjøpet. Kommunen er svært påpasselig med at den følger dette rundskrivet i sine søknader. Ellers skal søknaden inneholde søknadsbeløp. Som vedlegg til søknadene har kommunen sendt inn det som rundskrivet krever, dvs. kartskisser over den aktuelle grunnen, avskrift av behandlingen i bystyret og kjøpsavtalen mellom kommunen og grunneierne. De kommunale aktørene påpekte da også at noe av det viktigste i forbindelse med søknadene til statsbankene var at søknadsskjemaet/retningslinjene var fulgt. De mente selv at de hadde fulgt disse reglene, og de hadde aldri blitt bedt om å sende inn tilleggsinformasjon til bankene.

Bankaktørene mente også at det var svært viktig at søknadene var ordentlige, dvs. at de gav de typer informasjon som reglene krevde. Den viktigste enkeltinformasjon i søknadsbehandlingen var formålet. Alle aktørene roste Bergen kommune fordi kommunen sendte inn skikkelige søknader. Ingen av aktørene kunne huske at de hadde avslått noen søknad fra Bergen kommune. Derimot hendte det at kommunen fikk mindre enn den søkte om. Årsaken var da at banken ikke hadde tilstrekkelig

med midler til å innfri alle søknadene fullt ut. Den personlige kontakten mellom kommunen og bankene, begrenset seg stort sett til telefonsamtaler. Disse samtalene dreide seg ofte om søknadsbehandlingen, f.eks. kommunens aktører ventet på svar fra banken.

På spørsmål om regnskapsinformasjon fra kommunen var av interesse i forbindelse med søknadsbehandlingen, fikk jeg blankt avvisende svar hos alle bankaktørene. Kommunens ordinære regnskap eller regnskapsekstrakter ble da heller aldri innsendt til bankene. Bankene betraktet det slik at det ikke var noen risiko forbundet med disse lånene, og det ble heller aldri satt krav om noen garanti eller annen sikkerhet. Lånevilkårene hadde bankene ingen formell innflytelse på, og aktørene betraktet dette som noe som lå utenfor bankenes ansvarsområde. Vilkårene ble fastsatt enten av Finansdepartementet eller direkte av Stortinget. Bankene gav imidlertid råd om vilkårene, og ofte ble disse rådene fulgt.

Gjeldsbrevslånene opptatt i norske privatbanker

I forbindelse med opptaket av disse gjeldsbrevslånene henvendte kommunen seg bare til Bergen Bank. Både i 1985 og i 1986 begrunnet rådmannen dette på følgende måte:

"Rådmannen har ikke funnet grunn til å innhente konkurrerende tilbud om gjeldsbrevlån fra andre banker og finansieringsinstitusjoner. Tilbudet fra Bergen Bank må under dagens forhold ansees som gunstig og må også sees i sammenheng med de engasjementer kommunen allerede har med Bergen Bank og de øvrige gjenværende ameta-banker, dels på innlånssiden ... og dels i forhold til de midler kommunen ... til enhver tid har innestående på folio og særvilkår i Bergen Bank."

(Notat av 01.07.86 fra rådmannen til formannskapet, s. 3; kfr. også notat av 13.06.85 fra rådmannen til formannskapet, s. 2.)

Selve søknadsgangen er svært oversiktlig. Det hele starter med at kommunen sender Bergen Bank et brev hvor den angir sitt lånebehov og hvilken avdragsprofil som ønskes. I tilknytning til brevet samtaler kommunen og banken om detaljene omkring lånet. Bergen Bank innbyr så de andre Bergensbankene til å delta i denne låneforretningen. Etter at alle detaljene tilknyttet banksamarbeidet er avklart, sender Bergen Bank på vegne av bankkonsortiet et tilbudsbrev til kommunen. Brevet angir lånebeløp og lånevilkår, og vedlagt i brevet følger lånekontrakten til undertegnelse. For de to gjeldsbrevene som jeg har studert har prosessen fra kommunen sendte brevet til Bergen Bank og til den mottar tilbudet, tatt fra en til en og en halv måned.

Som det indikeres av rådmannens uttalelse synes kundeforholdet å være den viktigste faktoren når det gjelder å få gode lånetilbud. Aktørene i kommunen understreket da også at ut fra de lånetilbud som kommunen hadde fått opp gjennom årene, syntes det som om kundeforholdet var det som var viktigst for å få et godt tilbud. Det ble imidlertid understreket at det ikke var

vanskelig å få lånetilbud. Dette mente de kommunale aktørene skyldtes at kommunen var svært sikker i og med at den ikke kunne gå konkurs.

På spørsmål om hvilken informasjon som var viktig i forbindelse med vurderingen av lånesøknaden fra kommunen, fikk jeg vite fra aktørene i Bergen Bank at de ikke trengte så mye tilleggsinformasjon i og med at de hadde løpende kontakt med kommunen. Foruten invitasjonen fra kommunen om å gi et lånetilbud, måtte de ha fullmaktsdokumenter som bystyrevedtak og fylkesmannens godkjenning før lånet kunne overføres. I tillegg måtte de selvsagt ha lånedokumentene med de riktige underskriftene.

I og med at Bergen Bank ikke er alene om å gi disse lånene, har jeg også hatt samtaler med en aktør i en av de andre Bergensbankene som deltar i samarbeidet tilknyttet bankforretninger med Bergen kommune. Denne aktøren påpekte at vurderingen om å delta i låneforretninger med kommunen alltid er "plankekjøring". I forbindelse med disse to lånene fikk banken tilbud fra Bergen Bank om å delta i forretningene, og som sedvanlig sa banken ja til et tilbud om å tre inn i et samarbeid vedrørende Bergen kommune. Aktøren påpekte imidlertid at i tilknytning til vurderingen av lånesøknader fra andre kommuner satte banken som krav at den fikk kommunens siste regnskap og budsjett samt kommunestyrets vedtak om låneopptaket og fylkesmannens godkjenning. På spørsmål om hva de brukte kommunes regnskap til, svarte aktøren:

"Vi analyserer regnskapene og utarbeider en egen kortfattet analyse av kommunen. Noe av det viktigste i regnskapet er imidlertid oversikten over kommunens bankforbindelser. Av hensyn til inntjeningen vil vi gjerne være totalbank for kommunen. Vi ser også på hvordan kommunen har plassert likviditeten. Hensikten med dette er å tilby kommunen likviditetsplasseringsmuligheter hos oss."

Aktøren påpekte også at banken aldri hadde avslått en søknad om lån fra en kommune. Imidlertid forsøkte banken å ta hensyn til den totale lønnsomhet av kommunen når den prisene sine lån, dvs. prisene på lånene var avhengig av de øvrige forretninger med kommunen, dvs. forretningspotensialet. Når det gjaldt bankforretningene med Bergen kommune påpekte aktøren at dette var rene tapsforretninger for banken. Årsaken til at banken likevel fortsatte i disse forretningene var dels fordi den anså det slik at den hadde et ansvar for å delta i finansieringen av kommunale aktiviteter, og dels fordi den hadde et håp om at disse forretningene senere kunne gi seg utslag i andre lønnsomme forretninger med kommunen. Ansvarer begrunnet den i tradisjonen. Banken hadde gått inn i en tradisjon med å delta i disse forretningene, og da var den forpliktet til å påta seg slike forretninger. Også fra Bergen Bank ble det påpekt at tradisjonen med bankforretningene med kommunen gjorde at banken var forpliktet til å fortsette. En av aktørene uttrykte det slik:

"Vi føler et ansvar for kommunen, og kan derfor ikke uten videre gå over til markedsbetingelser på lånene. Årsaken til at vi ikke gjør det har nok med tradisjon å gjøre. I tillegg tjener vi nok en del på andre oppdrag og forretninger med kommunen. Disse oppdragene får vi som følge av at vi er kommunens hovedbank, eksemplevis alle valutaforretningene."

Innenlandske obligasjonslån

Kommunikasjonen mellom kommunen og bankene i forbindelse med begge de to lånene som jeg har studert, startet med at kommunen sendte ut brev til flere norske kredittinstitusjoner, bl.a Bergen Bank, DNC, Kredittkassen, ABC-Bank og Real-kreditt. I brevet ble kredittinstitusjonene invitert til å komme med tilbud om å legge ut lånet. Selve brevet var svært kort, og inneholdt følgende:

- * Henvisninger til den tillatelsen som departementet har gitt kommunen til å oppta dette lånet.
- * Lånets løpetid, og ønsket avdragsfri periode og lånebeløp.
- * Tidspunkt for utleggelsen av lånet.
- * Invitasjon til å gi tilbudet med tre alternative renteregulerings-tidspunkt.

Dette var den eneste informasjon som kommunen sendte disse finansieringsinstitusjonene. Fra de kommunale aktørene framkom det også at ingen av finansieringsinstitusjonene ba om ytterligere informasjon. Derimot spredte informasjonen seg i bankverdenen om at kommunen ville legge ut nye innenlandske obligasjonslån. Både i 1985 og 1986 fikk kommunen således telefoner fra andre finansieringsinstitusjoner som sa seg interesserte i å komme med tilbud. Det kom derfor inn tilbudsbrev også fra andre institusjoner enn de som først ble invitert. Tilbudsbrevene fra de ulike institusjonene er nærmest identisk utformet, dvs. med en beskrivelse av hvordan institusjonen vil ordne utleggelsen og til hvilke vilkår. De økonomiske vilkårene for kommunen var svært like i de ulike tilbudene:

"Alle forhold tatt i betraktning er rådmannen kommet fram til at kommunen bør holde fast ved Bergen Bank som sin låneforbindelse også når det gjelder utleggelsen av obligasjonslån i Norge. Forskjellen mellom de rentevilkår Bergen Bank indikerer og de øvrige bankers tilbud er så beskjeden at den neppe kan sies å være utslagsgivende, særlig i betraktning av at samtlige banker tar forbehold om prisingen av lånet på utleggelsestidspunktet."

(Notat av 08.10.85 fra rådmannen til formannskapet, s. 5.)

I samtalene med aktørene i banken framkom det at de heller ikke i forbindelse med vurderingen og utarbeidelsen av tilbud tilknyttet utleggelse av obligasjonslånene trengte annen informasjon enn den som framgikk i brevet fra kommunen. Bankaktørene påpekte at selv om de kjente kommunen godt som følge av kundeforholdet, ville det heller ikke for en annen kommune som de ikke kjente så godt vært behov for annen informasjon i tilknytning til tilbudsutarbeidelsen. Banken måtte imidlertid ha enkelte tilleggsopplysninger i tilknytning til selve utleggelsen.

Denne informasjonen som bankaktørene refererte til som formalia, angikk hva lånet skulle brukes til, godkjennelsene i bystyret og av fylkesmannen samt regnskaps- og budsjettoversikter for de siste år. Dette var informasjon som måtte inngå i prospektet som ble utarbeidet i tilknytning til tegningsinnbydelsen fordi regelverket tilknyttet låneutleggelsen satte krav om det.

Utenlandske obligasjonslån

Kommunikasjonen mellom kommunen og bankene i tilknytning til opptak av obligasjonslån utenlands er ganske lik kommunikasjonen i tilknytning til opptak av innenlandske obligasjonslån. Utenlandslånene er imidlertid formidlet av flere banker, og Bergen Bank har bare en rådgiverfunksjon i tilknytning til disse lånene. Bergen Banks funksjon har stort sett vært å formidle gjennom sitt internasjonale kontaktnett at kommunen ønsker å oppta lån i utlandet, og dernest vokte på gode lånetilbud for kommunen. Etter at kommunens interesse er blitt kjent i markedet har det alltid strømmet på med tilbud. Som tidligere nevnt synes utenlandske banker å være så interesserte i å legge ut lån fra Bergen kommune at de selv har tatt initiativet til å komme med tilbud om refinansiering.

I de tilfeller kommunen har tatt initiativet til kommunikasjonen i tilknytning til låneopptaket, har kommunen gitt Bergen Bank samme type informasjon som den som inngikk i invitasjonsbrevene vedrørende de innenlandske obligasjonslån. For de to obligasjonslånene som jeg har studert, dvs. refinansieringene, var det de utenlandske bankene som tok initiativet. Kommunen sendte ikke ut noen informasjon om at den ønsket å refinansiere. Aktørene i de bankene som kom med tilbud til kommunen om refinansiering påpekte at de gjorde dette fordi det var lønnsomt for banken samtidig som de mente at kommunen ville tjene på en refinansiering. Gjennom samtalene kom det også fram at disse bankene ikke gjorde noen økonomisk analyse av kommunen før de kom med tilbudene:

"For å være helt ærlig så må jeg si at vi ikke brukte økonomisk informasjon eller annen informasjon fra kommunen for å vurdere om vi skulle påta oss utleggelsen av lånet. Det viktigste ved denne type beslutninger er at kommunen er godt kjent blant investorene og at prisen på obligasjonene er rimelig. Dette er tilfelle for Bergens vedkommende. Når det gjelder vanlige banklån ser vi på sikkerheten. Vi foretrekker da å få sikkerhetsvurderingen fra en offisiell rating. Det betyr at vi bruker liten tid på egne vurderinger og analyser av økonomisk informasjon fra kommunen."
(Aktøruttalelse)

Selv om Bergen kommune tydeligvis var godt innarbeidet i markedet, og bankene følgelig ikke hadde behov for informasjon om kommunens økonomiske situasjon for å vurdere om de skulle komme med lånetilbud, understreket alle bankaktørene at i forbindelse med selve utleggelsen av lånet måtte de ha enkelte typer informasjon fra kommunen. Dette var informasjon som skulle innarbeides i låneprospektet. Det var enda strengere

formkrav til disse prospektene enn til de prospektene som ble utarbeidet i tilknytning til de innenlandske obligasjonslånene. I nærmest samtlige låneprospekter som jeg har studert inngår følgende:

- * Litt historikk, dvs. kort beskrivelse som starter opp med at byen ble grunnlagt i år 1070.
- * Oversikt over byens sysselsetting, næringsliv og bidrag til norsk økonomi
- * Henvisning til at kommunen forvalter sine anliggender etter de lovregler som gjelder.
- * Henvisning til at lånet skal anvendes til investeringsformål i kommunen.
- * Politisk og administrativ inndeling.
- * Oversikt over kommunale selskaper.
- * Ganske detaljert og kommentert budsjett- og regnskaps-oversikt.
- * Konsentrat av lånefondets regnskap.
- * Konsentrert balanseregnskap.
- * Presentasjon av kongeriket Norge's økonomiske og politiske situasjon.
- * Lånebetingelsene.

Alle bankaktørene påpekte at denne informasjonen var viktig først og fremst fordi de ulike lands lovregler krevde at denne type informasjon skulle medtas i prospektene. Dermed var informasjonen viktig fordi den viste investorene at investeringene var sikre. Bankenes interne bruk av informasjonen kan beskrives på omtrent samme måte for alle bankene, og en av aktørene uttalte:

"Jeg vil si det rett ut, vi bruker ikke denne informasjonen i våre vurderinger av Bergen kommune. Vi blar nok litt i de regnskap- og budsjettoppstillingene som vi mottar. Når vi gjør det, er det ikke fordi vi ønsker å vurdere kredittverdigheten. Når vi blar i regnskapene og budsjettene eller i andre dokumenter som vi har fått fra kommunen, er det for å ha noe bakgrunnsinformasjon før vi skal samtale med kommunen, f.eks. før vi skal besøke kommunen."

Den personlige kontakten med kommunen anså bankaktørene som viktig. Alle de utenlandske bankaktørene som jeg var i kontakt med, prøvde å få til minst en telefonsamtale eller ett personlig møte med aktører i kommunens sentraladministrasjon hvert år. Årsaken til at bankaktørene vurderte samtalene som viktige, var at de så tidlig som mulig ville oppfange signaler om kommunen hadde planer om å oppta lån i utlandet.

4.2.2 Oppfølgingen av lånene

Mens jeg i forrige avsnitt var opptatt av kommunikasjonen mellom kommunen og bankene før kommunen opptok lånene, konsentreres interessen i dette avsnittet til kommunikasjonen etter at låneforretningene er kommet i stand. Først beskrives oppfølgingen slik den oppfattes av kommunens aktører som har

vært involvert i forretningene. Deretter beskrives oppfølgingen med bankene i fokus. Til sist går jeg inn på hvordan fylkesmannen og revisjonen følger opp lånene.

Kommunen

Kommunen har verken gjennom lånekontraktene eller på annen måte blitt pålagt å sende de private bankene, så vel innenlandske som utenlandske, noen form for oppfølgingsinformasjon. Kommunen sender likevel årlig et regnskapsoppsett som en orientering til disse bankene. Etter at kommunen fikk utarbeidet de nye årsrapportene, er det årsrapportene som er sendt bankene. Tidligere var det kommunens regnskapsredegjørelse, dvs. et relativt kortfattet sammendrag av det tradisjonelle kommuneregnskapet, som ble sendt. Ettersom regnskaps-sammendraget ikke forelå i en engelsk oversettelse, ble det ikke sendt til utenlandsbankene.

Kommunen har aldri fått noen reaksjoner fra bankene vedrørende lånene som følge av disse regnskapene. De kommunale aktørene kunne heller ikke huske at noen bank noen gang hadde tatt kontakt for å samtale med kommunen om noe som helst som følge av det regnskap som kommunen sendte. De fleste bankene tok imidlertid jevnlig kontakt med kommunen. I disse samtalene var interessen knyttet til kommunens lånebehov og kommunens øvrige bankforretninger, og ikke til hvordan de lånene som alt var opptatt, hadde blitt anvendt.

Kun en bank, og det var Husbanken, hadde et formalisert opplegg for oppfølgingen av lånene. Hvert år måtte kommunen sende Husbanken en standardisert rapport om hvordan lånene var blitt brukt. Denne rapporten er ikke et ordinært tallregnskap, men en oppstilling over hvor mye av lånene som er anvendt i løpet av året, til hvilke tiltak lånene er benyttet, hvilke persongrupper, eksempelvis pensjonister, som hadde nytt godt av lånene, størrelsen på hvert videre utlån o.l.. Kommunen hadde aldri fått noen reaksjoner fra banken som følge av rapporten. Kommunen tolket dette dithen at banken var fornøyd med kommunens anvendelse av lånemidlene.

Bankene

Aktørene i statsbankene uttrykte at de var opptatt av at lånemidlene ble anvendt til de formål som var intensjonen i søknadene. Til Husbanken måtte det som nevnt derfor årlig sendes inn en rapport om hvordan midlene var brukt. Banken hadde aldri tatt kontakt med kommunen for å drøfte forhold vedrørende lånene som følge av disse rapportene. Kommunalbanken gjorde ingen egen kontroll av hvordan midlene ble brukt. Aktøren henviste til at fylkesmannen utgjorde bankens kontroll. Fylkesmannen skal kontrollere kommunens regnskap, og kommune-revisjonen skal kontrollere at de kommunale vedtakene blir fulgt. Dersom lånemidlene ble brukt på annen måte enn forutsatt, ville revisor anføre dette i revisjonsberetningen. Fylkesmannen ville så forfølge saken. Denne aktøren kjente ikke til at fylkesmannen

noen gang hadde måttet gripe inn som følge av at lånene var blitt brukt til andre formål enn forutsatt ved lånetildelingen.

Ingen av statsbankene hadde hatt problemer med å få inn renter og avdrag fra Bergen kommune. Bankene hadde heller aldri hatt behov for å drøfte med kommunen forhold vedrørende betjeningen av lånene. Aktørene i statsbankene hadde heller aldri hatt behov for regnskap fra kommunen for å følge opp lånene. En av aktørene uttrykte forholdet til kommuneregnskapene på følgende måte:

"Før fikk vi tilsendt de store kommuneregnskapene fra mange kommuner, men det er nå heldigvis blitt mindre av disse dokumentene. I lånekontraktene har vi en klausul om at vi kan få slik informasjon på forlangende, men jeg kan ikke huske at vi noen gang har bedt om disse dokumentene. Selve dokumentene er jo så store at om vi hvert år skulle motta slike fra hver kommune som har lån hos oss, ville vi få store lagringsproblemer."

Ingen av aktørene i de norske privatbankene som har låneforretninger med kommunen, var opptatt av hva kommunen benyttet lånemidlene til. Alle aktørene påpekte at lånemidlene var opptatt til investeringer, og at det var rimelig å forutsette at de ble brukt til investeringer. Imidlertid mente aktørene at om kommunen ønsket å bruke midlene til noe annet så måtte det bli kommunens egen sak. I slike tilfeller antok de imidlertid at kommunerevisjonen ville reagere, og at det hele ville bli ordnet slik at lånemidlene ble anvendt slik som lånekontrakten tilsa. Aktørene påpekte også at kommunen ikke var forpliktet til å sende inn regnskap til bankene. En av aktørene begrunnet dette på følgende måte:

"Vi er vel ikke så interessert i kommunens regnskap, hvorfor skulle vi være det, kommunen er jo svært sikker. Det vi er interessert i, er at de løpende forpliktelsene ordnes til rett tid, og det har aldri vært noen problemer med Bergen kommune. Om det var spesielle forhold som vi ønsket å drøfte vedrørende Bergen kommunes økonomi, ville vi ta kontakt med finansdirektøren eller rådmannen."

I samtalene som disse aktørene jevnlig hadde med sentraladministrasjonen i kommunen, var det kommunens behov for bankforretninger, f.eks. nye lån, som ble drøftet. Bankaktørene hadde aldri hatt behov for å drøfte kommunens innfrielse av låneforpliktelsene. Aktørene påpekte at i de tilfeller det hadde hendt at kommunens avdragsbetaling hadde blitt drøftet, så hadde det vært fordi kommunen ønsket å endre på avdragsprofilen på enkelte lån. Dette hadde bankene funnet å kunne gå med på, og det ble ikke betraktet som et tegn på at kommunen hadde økonomiske problemer som kunne bli faretruende for den videre betjening av låneforretningene. En av aktørene påpekte likevel at dersom kommunen ønsket å utsette alle sine avdrag eller dersom den ønsket et nytt enkeltstående lån i størrelsesorden en milliard kroner, så ville banken måtte gjøre grundige analyser av kommunens økonomi. Likeledes ville banken i slike tilfeller måtte følge nøye med i utviklingen av kommunens

økonomi. Slike tilfeller hadde imidlertid aldri vært aktuelle i kommunen.

Alle aktørene i de utenlandske bankene var opptatt av hva lånemidlene skulle brukes til før låneforretningene ble inngått. Slike store lån kunne bare gå til investeringsformål. I ettertid mente de at de ikke kunne gjøre noen kontroll i og med at bruken av midlene var en intern sak for kommunen. I likhet med de norske bankaktørene mente aktørene i utenlandsbankene at kommunerevisjonen nok ville reagere om lånene ble anvendt til andre formål enn det som framgikk av lånekontraktene. En av aktørene påpekte at han gjennom besøk i kommunen fikk en viss kontroll:

"Når jeg er på besøk i kommunen, får jeg selvsagt et inntrykk av hvordan investeringsaktiviteten har vært. Dette framgår både av standarden på de kommunale veiene og av standarden på og mengden av kommunale bygninger."

Verken denne eller noen av de andre aktørene hadde noen som helst mistanke om at kommunen ikke anvendte lånemidlene slik som forutsatt. Ingen av aktørene mente heller at de hadde behov for regnskap fra kommunen for å følge opp låneforretningene. Det disse aktørene var opptatt av, var kommunens lånebehov og sikkerheten. Alle anså Bergen som svært sikker, og alle ønsket å gjøre nye låneforretninger med kommunen. Flere av aktørene påpekte da også at regnskap fra kommunen var nyttig i tilknytning til drøftingen om nye låneforretninger:

"Vi har ikke satt noe krav til kommunen om løpende å få tilsendt kommunens regnskap. Imidlertid synes vi det er fint å få slike regnskap. Vanligvis går de rett i arkivet, men når jeg skal møte representanter fra kommunen blir jeg litt i denne informasjonen. Det er viktig å være på kjent grunn når jeg skal forhøre meg om kommunens lånebehov."

(Utsagn fra aktør i en utenlandsbank.)

Fylkesmannen og revisjonen

Fra aktøren som jeg samtalte med hos fylkesmannen fikk jeg vite at fylkesmannen følger opp lånene på den måten at det kontrolleres nøye at størrelsen på låneopptakene som skjer gjennom året er i samsvar med det vedtatte årsbudsjettet. Om låneopptakene overskred denne rammen, ville fylkesmannen først godkjenne låneopptaket etter at bystyret hadde fattet gyldig vedtak om å øke lånerammen. Aktøren påpekte at Bergen kommune alltid hadde fått godkjent sine låneopptak fordi den holdt seg innenfor den til enhver tid vedtatte låneramme.

Jeg spurte også om fylkesmannen kontrollerte at lånemidlene ble brukt til de formål som de var godkjent. Aktøren avviste nærmest denne problemstillingen, og henviste til at kommunen ikke hadde anledning til å bruke lån til andre formål enn det som framgikk av godkjennelsesbrevet fra fylkesmannen. Om slike tilfeller skulle oppstå, ville det måtte framkomme av revisjons-

beretningen. Det var derfor ikke nødvendig med noen slik kontroll hos fylkesmannen. Aktøren hadde ikke sett noen slike antegnelser i revisjonsberetningene fra Bergen kommune.

Fra samtalen med en av kommunerevisorene kom det fram at revisjonen som ble utført i tilknytning til lånene, var en ren bilagsrevisjon. Det ble verken gjort økonomiske eller forvaltningsmessige analyser av låneforretningene. Revisjonen anså heller ikke at den hadde noe ansvar overfor staten eller bankene i forbindelse med revisjonen av lånene. Revisjonens oppgave ble betraktet som å påse at de politiske vedtak ble overholdt, og å gjøre antegnelser om så ikke skjedde. Aktøren påpekte at de heller ikke, så langt han kjente til, hadde fått forespørslers fra staten eller bankene om forhold som vedrørte lånene.

I samtalen påpekte jeg at Bergen kommune gjennom de siste årene hadde opptatt større investeringslån enn det som var blitt anvendt til investeringsformål. I kommunen omtales denne effekten som et etterslep (kfr. Årsrapporten for 1985:6-7). Jeg har tidligere vist at dette etterslepet i all hovedsak går til finansiering av den løpende driften (Mellemvik, 1987:113-115). På spørsmål om det ble gjort noen antegnelser i revisjonsberetningen om dette etterslepet, fikk jeg vite at det ikke hadde vært aktuelt. I revisjonen anså de etterslepet som en tidsforskyvning, dvs. at lånemidlene som ett år ikke var anvendt til de godkjente formål, neste år ville bli brukt som forutsatt. Aktøren mente at det kanskje kunne være på sin plass at revisjonen utarbeidet en egen liste over de prosjekter som var vedtatt, men ikke satt igang. Dette hadde ennå ikke blitt gjort, og han mente at det heller ikke var påkrevd i et kontrolløyemed ettersom denne informasjonen ville framgå om en gikk gjennom hele regnskapsskjema nr. 2 i kommunens tradisjonelle regnskap. I regnskapet for kommunen for 1986 omfattet dette regnskapsskjemaet 93 sider med ukommenterte tallkolonner. Likeledes mente han at denne tidsforskyvningen var en sak først og fremst for kommunalavdelingene:

"Det er avdelingenes sak å se til at det som politikerne har vedtatt, blir gjort. Det er avdelingene som vet best om et prosjekt bør forskyves. Det er videre politikernes sak å vurdere om de er fornøyd med at administrasjonen utsetter prosjekt. Vanligvis har politikerne vært innblandet i en utsettelse på den måten at de har vedtatt utsettelsen."

4.2.3 Årsrapporten i kommunikasjonen

Kommunen sendte ut årsrapporten til samtlige norske banker som den hadde forretninger med. Til de utenlandske bankene hadde den sendt den engelske versjonen. Flere av bankene hadde i samtaler med kommunen rost det tiltaket som rapportutarbeidelsen innebar. De kommunale aktørene kunne imidlertid ikke huske at noen av bankene med utgangspunkt i årsrapportene hadde kommet med spørsmål verken vedrørende spesifikt

lånene eller kommunens økonomi.

Kommunen hadde også mer indirekte benyttet årsrapporten i kommunikasjonen med bankene. I det siste låneprospektet som kommunen hadde utarbeidet, ble de finansielle modellene som inngikk i prospektet, tatt direkte fra årsrapporten. I den interne oppfølgingen av låneforretningene hadde imidlertid ikke årsrapporten noen verdi. Etter kommunerevisorens oppfatning var utarbeidelsen av årsrapporten et bra tiltak, men den var likevel altfor generell i forhold til den detaljerte informasjon som revisjonen bygde på.

Aktørene i statsbankene kunne ikke huske å ha mottatt noen årsrapport fra kommunen. De hadde verken sett kommunens tradisjonelle regnskap eller de nye årsrapportene. Etter å ha bladd gjennom den årsrapporten som jeg gav hver enkelt av dem, var det heller ingen som anså at rapporten kunne være til nytte for dem i tilknytning til vurdering eller oppfølging av låneforretninger med kommunen.

Alle aktørene i de norske privatbankene syntes at utarbeidelsen av årsrapporten som de hadde fått tilsendt fra kommunen, var et positivt tiltak. Selv om de tidligere ikke hadde hatt behov for noen kortfattet regnskapsredegjørelse i forbindelse med bankforretningene med kommunen, likte de årsrapportens form. De viste til at den minnet om de regnskapsrapporter som større bedrifter utarbeider, og at rapporten derfor virket mer kjent enn de store tradisjonelle kommuneregnskapene. Ingen av aktørene hadde imidlertid brukt årsrapporten, verken som grunnlag for vurderinger eller i forbindelse med annen kontakt med kommunen. En av aktørene påpekte at selv om det tradisjonelle regnskapet var vanskelig å bruke på noen fornuftig måte, hadde det en positiv side som aktøren ikke ville miste:

"Det som er bra med kommuneregnskapet er at vi får informasjon om hvor kommunen har sine lån, til hvilke betingelser lånene er opptatt, og dermed får vi et inntrykk av konkurransen som vi står overfor i kontakten med kommunen. Regnskapet gir oss også innsikt i hvordan kommunen har plassert sine midler, og forteller noe om potensialet for bankforretninger."

De utenlandske bankene bekreftet at de hadde mottatt "annual report" fra kommunen. I tillegg hadde alle aktørene fått den tilsendt fra meg. Alle aktørenes inntrykk var svært positive, og uttalelsen fra en av aktørene gir et bilde av begeistringen:

"Jeg synes den er svært bra. En slik vurdering må selvsagt bli avhengig av den personen som gjør vurderingen, men mitt inntrykk er at den er et svært godt tiltak. Den gir fakta og det svært konsentrert. Du skulle sett alle de omfattende rapportene som vi får - de er helt håpløse og vi har ikke tid til å gå inn i dem. Bergensrapporten gir en fin beskrivelse av den finansielle situasjonen. Det kan neppe gjøres bedre på en slik konsentrert måte. I tillegg gir rapporten en beskrivelse av kommunens organisasjon, og av Bergen kommune generelt. En slik rapport vil være svært nyttig for oss som grunnlag for samtaler med kommunen. Vi får jo svært mange fakta, svært

konsentrert. Jeg har vanskelig for å se noen mangler med rapporten. Kommunen har laget en flott rapport, så mine gratulasjoner går til kommunen for et særdeles godt arbeid med rapporten. Den vitner også om at det inntrykket jeg har av kommunen som svært veldrevet, er korrekt."

Til tross for denne type lovprisning, var det ingen av aktørene som mente at rapporten ville påvirke bankens vurderinger i tilknytning til låneforretninger med kommunen. Ved obligasjonslånene var det prisen og markedsvurderingen av kommunen som var viktig, og ved banklånene var det sikkerhetsvurderingene som betydde noe. Aktørene hadde da heller ikke brukt rapporten i tilknytning til vurderingene. Den positive omtalen av rapporten skyldes derimot at bankene gjennom rapporten hadde fått informasjon som gjorde det enkelt å forberede seg til samtale med kommunen. En av aktørene uttrykte det slik:

"Jeg har ennå ikke sett så mye i rapporten. Den ligger nå i arkivet. I den senere tid har Bergen kommune ikke vært særlig aktuell som låntaker i det internasjonale markedet. Om jeg får signaler om at Bergen skal ut i markedet igjen, vil jeg nok lese årsrapporten grundig før jeg ringer finansdirektøren i kommunen."

Jeg spurte også den bankaktøren som hadde bedt kommunen om en engelsk utgave av rapporten, om hvorfor han ønsket en slik rapport. I utgangspunktet hadde denne aktøren ikke hatt noe spesielt behov for denne type informasjon fra kommunen. Imidlertid hadde aktørene i kommunen vist han den norske rapporten, og ettersom en engelsk utgave kunne gi informasjon som kunne være nyttig for å bli bedre kjent med kommunen, hadde han spurt om en oversettelse. Også denne aktøren ville lese rapporten før han neste gang skulle ha samtaler med aktører i kommunen.

4.2.4 Banker som har vist særlig interesse for kommuneregnskap

I samtale med aktørene i disse bankene gikk jeg inn på bankenes behandling av lånesøknader fra kommuner, oppfølgingen av låneforretningene og hvordan aktørene vurderte Bergen kommunes årsrapport. Ingen av bankene hadde noen gang avslått lånesøknader fra kommuner. Lån til kommuner ble ansett som risikofrie. Det som kunne være vanskelig i forbindelse med søknadsvurderingen var fastsettelsen av lånevilkårene. I denne vurderingen var alle opptatt av formålet med lånet, forretningspotensialet som lånet åpnet for, andre banktjenester, kundeforholdet og inntjeningen. Formålet som sådan var ikke særlig interessant, men ettersom det kunne indikere noe om mulige andre banktjenester var de opptatt av det. En av aktørene nevnte f.eks. at når banken innvilget lån til opparbeidelse av tomtearealer forsøkte den å få med i vilkårene at all betalingsformidling vedrørende disse tomteområdene skulle gå gjennom banken. Kundeforholdet og inntjeningen ble sett på som to sider av samme sak, dvs. lånevilkårene var avhengig så

vel av innskuddene som kommunen hadde i banken, som av de andre forretninger som banken enten hadde med kommunen eller som den betraktet som potensielle.

Den informasjonen som bankene ønsket fra kommunene i tilknytning til lånesøknadene, var avhengig av hvor godt banken kjente den aktuelle kommune. Om banken ikke kjente kommunen fra tidligere, var det nødvendig med en beskrivelse av formålet med lånet, godkjennelsesdokumenter som kommunestyrevedtak og brev fra fylkesmannen, siste årsregnskap, siste årsbudsjett og langtidsbudsjett. Om banken kjente kommunen, var det tilstrekkelig med godkjennelsesdokumenter og en beskrivelse av formålet. Alle aktørene påpekte at de alltid hadde samtaler med representanter for kommunen før låneforretninger ble inngått. Disse samtalene var viktige for å få fram muligheten for andre bankforretninger, og for å få tilpasset lånet til de behov kommunen hadde. Når det gjaldt bruken av kommunens regnskap i tilknytning til behandlingen av søknaden, er en av aktørenes utsagn dekkende for de forhold som også de andre aktørene trakk fram:

"Jeg bruker disse regnskapene for å forsøke å danne meg et bilde av kommunens økonomi. Men når sant skal sies så er det ikke lett å bruke kommuneregnskap, de er for omfattende og det er vanskelig å finne fram i dem. Det er imidlertid tre forhold som jeg forsøker å få innsyn i:

- 1) Den økonomiske utviklingen. Dette får jeg et inntrykk av gjennom hovedoversikten. Spesielt bra er det derfor å ha regnskap for flere år - men de tar utrolig stor plass. I hovedoversikten er det jo bare tall for ett år.
- 2) Forretningspotensialet. Jeg ser da spesielt i balansen; hvor store er bankinnskuddene, kassebeholdningen, postgiro og hvor store lån har kommunen.
- 3) Hvor står vi, dvs. vår andel av kaka. Dette får jeg selvsagt noe informasjon om i våre arkiver, men jeg blir også opp i den oversikten som viser hvilke lån kommunen har i de ulike banker. Det er en egen oppstilling for dette i kommuneregnskapet. Den er fin på den måten at den raskt gir informasjon om kommunens låneforbindelser."

Ingen av bankene hadde noen formalisert oppfølging av låneforretningene. Imidlertid forsøkte de å få i stand minst en årlig samtale med de kommunene som de hadde låneforretninger med. Hensikten med disse samtalene var ikke kontroll, men det å få fram om det var muligheter for nye forretninger. Aktørene fulgte også med i det som avisene skrev om de kommuner som banken hadde forretninger med. Hensikten var å være velinformert om kommunen i forbindelse med samtalene. Ingen av bankene krevde at kommunene skulle sende inn årsregnskapene. Imidlertid var det flere kommuner som årlig rutinemessig sendte inn regnskapene og budsjettene. Bankaktørene benyttet seg av disse dokumentene når de forberedte seg til samtaler med disse kommunene. Ingen av bankaktørene var opptatt av om lånene ble benyttet til de formålene som de var opptatt. En aktør uttrykte det slik:

"Dette er ikke vårt bord. Det må være kommunepolitikerne som får kontrollere om lånemidlene brukes som forutsatt. For oss ville en slik kontroll bli meningsløs. Imidlertid anmerker vi i vår statistikk til hvilke formål lånene er opptatt. Dermed kan vi i vår årsmelding og i annen informasjon kunngjøre at vi har lånt ut til de og de formål. Om lånene virkelig har gått til disse formålene, får være kommunenes sak."

Fra alle bankaktørene ble det påpekt at konkurransen på kommunemarkedet var sterk, og at de ville satse på minst å opprettholde den markedsandelen som de hadde. Årsaken til dette hadde dels med sikkerhet å gjøre, og dels var den begrunnet i at låneforretninger åpnet potensialer for andre, ofte svært lønnsomme, bankforretninger, f.eks. ulike former for betalingsformidlingstjenester. En av bankene som i den senere tid hadde fått svertet sitt rykte gjennom media, anså også at bankforretninger med kommunen ville kunne forbedre bankens image. Aktøren begrunnet dette dels med at det var sterk konkurranse om disse forretningene, og at det derfor var forbundet med prestisje å ha forretninger med kommuner. Videre var det lett å vise til at utlån til kommuner tjente allmenntilguttige formål.

Ingen av bankaktørene hadde sett Bergen kommunes årsrapport før de fikk den fra meg. Etter å lest den, hadde alle stort sett bare gode ord å si om den. Det ble spesielt understreket at den var mye enklere enn de tradisjonelle kommuneregnskapene. Ingen av aktørene hadde imidlertid savnet en slik enklere regnskapsrapport. Dette mente de kom av at de var ganske fortrolige med kommunenes tradisjonelle regnskap, og at de fant fram til den informasjonen som de var interesserte i, til tross for at regnskapene var vanskelig og omfattende. To av aktørene hadde tidligere arbeidet i kommuner. En av disse aktørene gav da også bl.a. følgende kommentar til innholdet i årsrapporten:

"Den gir greie oversikter som både kan brukes for å få fram den økonomiske utviklingen og forretningspotensialet. Jeg savner likevel oversikten som viser hvor kommunen har opptatt sine lån, og hvor store lånene er som er opptatt i de ulike banker og kredittinstitusjoner."

Årsrapportkonkurransen

Høsten 1986 sendte DNC ut invitasjon til alle landets kommuner og fylkeskommuner om å delta i konkurransen om den beste kommunale årsrapporten. Etter samtaler med aktørene i DNC framkom det at ved vurderingen og oppfølgingen av låneforretningene med kommuner, benyttet disse bankaktørene kommuneregnskap omtrent på samme måte som omtalt ovenfor. Jeg går her derfor bare inn på selve årsrapportkonkurransen.

Hovedårsaken til at banken tillyste denne konkurransen, var at banken ønsket å få fram at DNC også var en bank for kommunene. Aktørene mente at mange betraktet DNC som en bank kun for den private sektor. Gjennom årsrapportkonkurransen håpet aktørene at banken styrket sin posisjon i kommunesektoren. Aktørene håpet også at konkurransen skulle

bidra til utviklingen av enklere og mer oversiktlige kommune-regnskap.

Aktøren som hadde lansert tanken om en slik konkurranse i banken, hadde fått idéen fra Sverige. Tidsskriftet "Kommun-aktuelt" arrangerer hvert år en konkurranse om den beste svenske kommunale årsrapporten. Ettersom aktøren hadde arbeidet i administrasjonsledelsen i flere kommuner, hadde han også erfart at det var behov for andre typer økonomiske oversikter internt i kommunen enn de oversiktene som var innarbeidet i det tradisjonelle regnskapet. Han mente at disse regnskapene var dårlig egnet som ledelsesverktøy. De gav ingen informasjon om kommunens produktivitet og om hva som ble produsert, og de fokuserte heller ikke på kommunen som en helhet. Aktøren syntes vel om Bergens kommunes årsrapport, og han mente at den var et skritt i riktig retning. Årsrapporten for Bergen hadde likevel ikke hatt noen innflytelse på hans idé om konkurransen. Denne idéen lanserte han alt rundt årskiftet 1984/1985, og det var før han fikk kjennskap til Bergens-rapporten. Han visste imidlertid ikke om selve iverksettelsen av konkurransen kunne være inspirert av Bergens årsrapport.

De bankaktørene som administrerte konkurransen, mente imidlertid at Bergensrapporten ikke hadde hatt noen betydning for iverksettelsen av konkurransen. Når det gikk en del tid fra idéen ble lansert internt i banken og til den ble iverksatt, skyldtes dette at det var flere praktiske forhold som måtte avklares. Bl.a. ble det tatt opp med Norske Kommuners Sentralforbund (NKSF) om konkurransen kunne arrangeres som et samarbeid mellom NKSF og banken. NKSF hadde imidlertid ikke kapasitet til å delta i den praktiske gjennomføringen. Likeledes måtte det opprettes en jury og utarbeides retningslinjer for konkurransen. I juryen satt det personer fra banken, NKSF, Kommunaldepartementet og Norges Handelshøyskole. I retningslinjene for hva årsrapporten skulle inneholde ble det kun nevnt at den måtte omfatte en innledning, nøkkeltall fra regnskapet, sammenligninger over tid og en beskrivelse av virksomheten. Aktørene påpekte at det var med hensikt at det ikke ble stilt flere formelle krav til årsrapporten. Ønsket var å få fram de årsrapportmodeller som fantes i markedet. De antok imidlertid at vinnerrapportene ville påvirke den videre utviklingen av kommunale årsrapporter. Her må det tilføyes at Bergen kommune vant årsrapportkonkurransen i klassen for store kommuner.

I samtalene med aktørene i de andre norske bankene spurte jeg om de hadde merket seg denne konkurransen, og hva de syntes om dette tiltaket. Kun en av aktørene i statsbankene var klar over denne konkurransen, og han anså den som et markedsføringstiltak som DNC hadde satt igang. Aktørene i de privatbankene som hadde forretninger med Bergen kommune, hadde merket seg dette tiltaket. Selv om de syntes det var positivt at noen engasjerte seg for å virke til at kommunenes økonomiske dokumenter ble mer oversiktlige, var de redd for at DNC's

initiativ betydde økt konkurranse, og at det i verste fall kunne innebære at de selv mistet kommunekunder. De andre innenlandske bankaktørene var av omtrent samme oppfatning. En av dem uttrykte det slik:

"Jeg synes dette tiltaket er veldig bra. Jeg skulle bare ønske at vi hadde kommet på dette før DNC. Det er klart at DNC vil få en fin kontakt med mange kommuner som følge av denne konkurransen. Har du noen forslag til noe lignende som vi kan gjøre?"

KAPITTEL 5 REGNSKAPETS FUNKSJONER I DE STUDERTE SAMSPILL

Formålet med denne studien er å frambringe empiribaserte kunnskaper om regnskapets funksjoner i samspillet mellom Bergen kommune og dens finansielle institusjoner. Dette generelle formålet ble konkretisert gjennom fem spesifikke formål (kfr. kapittel 1). Gjennom empirikapitlene gikk jeg inn på det første spesifikke formålet, dvs. jeg beskrev hvordan kommunens regnskap inngikk i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. I dette kapitlet vil jeg gå inn på de øvrige spesifikke formålene.

5.1 EN STEGVIS DRØFTING

Som det framgikk i kapitlene 3 og 4 inngår regnskapsrapportering og regnskapsinformasjon som en integrert del i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Regnskapets funksjoner framkommer følgelig ikke som utskilte deler av eller særskilte elementer i dette samspillet. Dette innebærer at det er vanskelig å "få tak på" hvordan regnskap fungerer i samspillet. Meyer (1983) påpekte denne typen vanskelighet i en kommentarartikkel til Boland/Pondys (1983) studie:

"Well, why can't they tell the truth (a question often asked about accountants)? Because accounting structures are myths, and important ones ..." (Meyer, 1983:235)

Også i det studerte samspillet kan den mening som regnskapsrapportering og regnskapsinformasjon har, knyttes til myter, dvs. idéer og idésamlinger hos aktørene i de involverte organisasjonene (kfr. kapittel 1). Idéer eller myter kan ha sin forankring dels i det fysisk observerbare, og dels i aktørenes bilder og oppfatninger av virkeligheten (kfr. f.eks. Lévi-Strauss, 1978; Pettigrew, 1979; Meyer/Scott, 1983). Hvordan er det med de idéer og idésamlinger som gir regnskapet mening i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene, kan disse idéene forstås med utgangspunkt både i instrumentelle og symbolske perspektiv? I de første stegene i denne drøftingen går jeg nettopp inn på denne problemstillingen. Disse stegene er derfor oppbygd slik at regnskapets funksjoner i dette samspillet først drøftes med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv, og deretter ut fra et symbolsk perspektiv. Det instrumentelle henpeiler på det som er fysisk og observerbart (kfr. Alvesson/Berg, 1988:79ff). Når jeg refererer til at regnskapets funksjoner kan være av instrumentell karakter, mener jeg følgelig at regnskap får mening ved at regnskapstallene som er fysisk observerbare, avspeiler en fysisk observerbar virkelighet. Begrepet symbol refererer i sin opprinnelse til det å føre noe

sammen til en enhet (kfr. Alvesson/Berg, 1988:45). Når jeg bruker symbolbegrepet i den mening at regnskapets funksjoner også kan forstås ut fra et symbolsk perspektiv, mener jeg følgelig at regnskapsinformasjonen og også selve regnskapsrapporteringen tegner bilder og definerer virkelighetsoppfatninger som gir mening for de som er involvert i de studerte samspill. Disse bildene og virkelighetsoppfatningene er da ikke først og fremst knyttet til det som er fysisk observerbart, men til aktørenes virkelighetsforståelse.

Begrunnelsen for å la det instrumentelle perspektivet utgjøre det første trinnet i drøftingen, er at dette perspektivet kan knyttes til regnskapets tenkte funksjoner, dvs. til den normative regnskapsteori. Denne teorien bygger nettopp på et instrumentelt perspektiv (kfr. Hopwood, 1983 og 1986; Preston, 1988). Regnskapstallene som framkommer som følge av at regnskapsmaterialet teknisk håndteres på en foreskrevet måte, er ment å gi signaler om hvordan situasjonen er i en fysisk observerbar virkelighet, dvs. regnskapstallene skal gi signaler som skal kunne anvendes til kontroll- og/eller beslutningsformål i denne virkeligheten (kfr. også kapittel 1).

Pfeffer/Salancik (1978) påpekte at dersom en skulle forstå en organisasjons atferd måtte en forstå konteksten for atferden. Som det har framgått foran, omfatter samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene flere ulike samspill. I kapittel 1 framgikk det også at samspillene kunne forventes å være preget av at konteksten er noe ulik for de ulike samspill. Dette ble da også bekreftet i kapitlene 3 og 4 hvor det framgikk at prosedyrene som ble benyttet ved samspill tilknyttet tilskudd, var ganske forskjellige fra prosedyrene som ble benyttet i forbindelse med "lånesamspillene". Også selve "tilskuddsprosedyrene" var noe forskjellige avhengige av om samspillet vedrørte ordinære tilskudd eller det ekstraordinære tilskuddet. Prosedyrene ved "lånesamspillene" var også noe ulike avhengige av om det dreide seg om statsbanklån eller lån fra private banker.

Som det også framgikk i kapittel 3 og 4, er det ikke bare prosedyrene som er forskjellige i ulike samspill. Selve regnskapsrapportene som inngår i de ulike samspill, er også noe forskjellige. Det dreier seg om to typer regnskap, dvs. kommunens ordinære regnskap og den nye årsrapporten. Med kommunens ordinære regnskap mener jeg det tradisjonelle kommuneregnskapet samt andre regnskapsrapporter som enten staten eller bankene har pålagt kommunen å utarbeide, eksempelvis prosjektrengskapene som måtte utarbeides i tilknytning til de ordinære tilskuddene.

Ved drøftingen av regnskapets funksjoner ut fra så vel et instrumentelt som et symbolsk perspektiv, har jeg derfor valgt, som det indikeres nedenfor i figur 5.1, å redigere drøftingen slik at jeg først går inn på samspillet mellom kommunen og staten. Deretter tar jeg for meg samspillet mellom kommunen og bankene. Drøftingen er videre for så vel "tilskuddssamspillene" som "lånesamspillene" redigert etter prosedyrene i samspillene.

For tilskuddene innebærer det at regnskapets funksjoner drøftes i relasjon til henholdsvis de ordinære tilskudd og det ekstraordinære tilskuddet. For lånene blir regnskapets funksjoner drøftet i relasjon til prosedyrene tilknyttet henholdsvis statsbanklån og privatbanklån. Videre er det ved drøftingene lagt vekt på å få fram hvordan de ulike regnskap fungerer i de ulike samspill.

		DRØFTINGEN OMFATTER	
		PROSEDYRER	REGNSKAP
S A M S P I L L	MELLOM KOMMUNEN OG STATEN	Vedrørende ordinære tilskudd	Ordinære regnskap Årsrapporten
		Vedrørende ekstra- ordinært tilskudd	Ordinære regnskap Årsrapporten
	MELLOM KOMMUNEN OG BANKENE	Vedrørende statsbanklån	Ordinære regnskap Årsrapporten
		Vedrørende privatbanklån	Ordinære regnskap Årsrapporten

Figur 5.1 Skisse som viser hvilke prosedyrer og regnskap som drøftes i tilknytning til de studerte samspill.

Konklusjonen blir følgelig at den stegvise drøftingen er oppbygd på den måten at regnskapets funksjoner drøftes ut fra to perspektiver, det instrumentelle og det symbolske. I neste avsnitt dvs. det andre avsnittet i dette kapitlet, går jeg inn på det instrumentelle perspektivet. I tredje avsnitt knyttes interessen til det symbolske perspektivet. Med utgangspunkt i drøftingene i disse avsnittene vil jeg i det fjerde avsnittet drøfte begrepet regnskapets funksjoner. Deretter gjøres det en oppsummerende drøfting av hva denne studien har bidratt med til forståelse av regnskapets funksjoner. I kapitlets sjette og siste avsnitt gjøres det refleksjoner om hvordan denne studien kan tjene som grunnlag for videre forskning tilknyttet regnskapets funksjoner.

5.2 INSTRUMENTELT PERSPEKTIV

Det instrumentelle perspektivet kan som nevnt knyttes til den normative regnskapsteori. Jeg vil derfor her gå inn på hvorvidt regnskapets funksjoner i de studerte samspill kan beskrives ved hjelp av regnskapets tenkte funksjoner. Som det framgikk i kapittel 1, forutsetter den normative regnskapsteori at regnskap utgjør agentens rapportering til prinsipalen. Regnskapets tenkte funksjoner var knyttet til prinsipalens anvendelse av regnskapsinformasjon. Drøftingen av regnskapets kontroll- og beslutningsfunksjoner må følgelig også omfatte drøfting av prinsipal og agent forhold i de studerte samspill. Til slutt i dette avsnittet drøftes spenningen som framkommer mellom denne studiens empiri og den normative regnskapsteori.

5.2.1 Samspillet tilknyttet de ordinære tilskudd

De ordinære tilskuddene kan sees på som incitament fra statens side for å få kommunene til å gjennomføre bestemte aktiviteter. Det er staten som tar initiativet til tilskuddskommunikasjonen, og det er staten som fastsetter vilkårene som gjelder for å få tilskudd. Fra flere av de statlige aktørene ble det påpekt at det var viktig at kommunene tilpasset seg disse vilkårene. Blant annet ble det påpekt at kommunene i sine henvendelser til staten burde benytte de formelle tjenesteveiene. Disse tjenesteveiene var da også konstruert og anlagt av staten. Flere statlige aktører påpekte videre at kommunene måtte oppdras, dvs. kommunene måtte disiplineres slik at de innordnet seg statens regler. Underforstått var det da at de kommunene som ikke fulgte reglene, ikke ville få tilskudd.

Bergen kommune er ute etter å få finansiert aktiviteter, og den har valgt å tilpasse seg statens incitamentsstruktur. Blant annet har kommunen tilpasset seg slik at den først søker om tilskudd, og venter med gjennomføringen av prosjektet til resultatet av søknadsbehandlingen foreligger. Kommunen har også tilpasset seg på den måten at den sender til staten de dokumenter som staten krever. Konklusjonen blir følgelig at i dette samspillet framstår staten som prinsipal og kommunen som agent. Kommunerevisorenes uttalelser om at "tilskuddsrevisjonen" var til for statens skyld, streker også under at staten oppfattes som prinsipal og kommunen som agent.

Beslutningsperspektivet er uklart

Selv om det gjennom kommunikasjonen framkommer at staten er prinsipal i dette samspillet, tyder ingen av de observasjoner som er gjort i tilknytning til denne kommunikasjonen, på at staten benytter regnskapene som kommunen sender inn, til beslutninger om hvorvidt nye prosjekter skal gis tilskudd. Selv om statens arbeid tilknyttet disse tilskuddene er svært beslutningsorientert, dvs. arbeidet dreier seg i stor grad om å beslutte om det skal gis tilskudd eller ikke, så kommer regnskap i liten utstrekning inn på denne beslutningsarenaen. Hver ny prosjektsøknad vurderes atskilt, og ved vurderingen går de statlige aktørene ikke inn i regnskapene for tidligere prosjekter. Kun i de tilfeller at regnskap for et prosjekt ikke ble innsendt til staten, kunne regnskap innvirke på statens beslutninger om tilskudd til nye prosjekter. I slike tilfeller ville staten vanligvis ikke gi tilskudd til de nye prosjektene. Det må her imidlertid tilføyes at slike tilfeller ikke har forekommet i samspillet mellom Bergen kommune og staten.

Det må også innskytes at formalisert informasjon om økonomiske forhold i det hele tatt blir tillagt liten vekt ved beslutningene. I søknadene måtte det settes opp detaljerte finansierings- og driftskalkyler. Ved vurderingen av søknadene ble disse øko-

nomioversiktene tillagt liten betydning. Når det ble gjort vurderinger, var det andre forhold som kom i fokus.

Kontrollperspektivet er uklart

Regnskapene blir heller ikke benyttet til løpende kontroll av prosjektene. Selve regnskapsoppsettene, og spesielt regnskapene fra de teknisk orienterte avdelinger, er svært summariske (kfr. f.eks. figur 3.1), og de gir ingen informasjon om hvordan prosjektene er blitt utført. Det framkom også at ingen av de statlige aktørene noen gang hadde tatt kontakt med kommunen for å få tilleggsinformasjon om gjennomføringen av prosjektene. De statlige aktørene argumenterte med at de stolte på kommune-revisjonen, slik at når revisjonen hadde underskrevet regnskapet så måtte alt være i orden. Revisorene hadde igjen tillit til kommunalavdelingene.

Denne situasjonen kan beskrives på den måten at selve regnskapsrapporteringsprosedyrene sees på som kontroll. Noen kontroll i form av det klassiske kontrollperspektivet, dvs. vurdering av situasjonen slik "den var" i relasjon til slik "den burde være" (kfr. kapittel 1) finner imidlertid ikke sted. Kontrollen blir illusorisk som følge av at regnskapsmottakeren, dvs. staten, stoler på analysene fra en regnskapskyndig, dvs. revisor, som igjen stoler på den som har utarbeidet regnskapet og skal kontrolleres, dvs. kommunen. Det må her innskytes at revisorene ikke var fornøyde med denne revisjonen som staten stolte på. Revisorene påpekte at de i stor utstrekning bare kunne gå god for at midlene var benyttet til visse arter av utgifter, eksempelvis lønn og materialer. De hadde derimot ofte ingen mulighet til å avgjøre hvorvidt denne lønnen og disse materialene var forbrukt i tilknytning til det aktuelle tilskuddsfinansierte prosjektet.

Prosjektrapporter og annen formalisert informasjon havner i arkivet

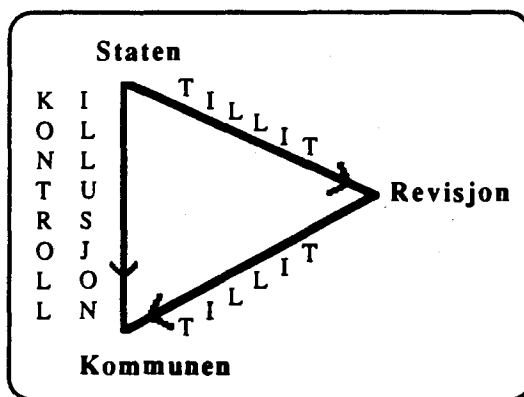
Alle de statlige aktørene er fagorienterte. Prosjektrapportene oppfattes følgelig som mer interessante enn regnskapsrapportene. Ingen av de statlige aktørene hadde likevel noen gang tatt kontakt med kommunen som følge av de mottatte rapportene. Dermed led disse rapportene den samme skjebne som regnskapsrapportene, dvs. de ble raskt arkivert uten å bli benyttet av staten i forbindelse med kontroll og/eller beslutnings-taking. De statlige aktørene hevdet også at disse rapportene skulle virke til å overføre erfaringer fra prosjektene i en kommune til andre interesserte kommuner. Ettersom rapportene havnet i arkivet, ble imidlertid dette bare med praten.

I den grad noen form for informasjon om det som hadde skjedd, ble benyttet av de statlige aktørene ved vurderingene, var det informasjon som de statlige aktørene hadde mottatt på annen måte enn gjennom regnskapene og projektrapportene. F.eks. telte en statsaktør antallet idrettshaller i en kommune før det ble

anbefalt at kommunen ikke skulle få et spesielt tilskudd. Det dreide seg på det praktiske planet altså mer om f.eks. telling av fysiske enheter enn om bruk av formalisert regnskaps- eller prosjektrapportinformasjon.

Uklare prinsipal og agent relasjoner

Illustrasjonen i figur 5.2 oppsummerer kontrollsituasjonen i dette tilskuddssamspillet. Gjennom kommunikasjonen framstår staten som prinsipalen som skal kontrollere kommunen. I figuren indikeres dette ved pilen som er inntegnet fra staten til kommunen. På grunn av tillitsforholdene mellom partene som er involvert i samspillet, blir denne kontrollen en illusjon. I figuren er tillitsforholdet markert ved pilene som indikerer statens tillit til revisjonen og revisjonens tillit til kommunen. Denne tilliten innebærer at kommunen får større frihet når det gjelder anvendelsen av midlene, enn det som forutsettes i tilknytning til tildelingen av disse midlene. Når agenten kan gjøre noe annet enn det prinsipalen forutsetter uten at prinsipalen reagerer, blir prinsipal og agent relasjonene uklare. Her må det innskytes at denne studien ikke har vist at kommunen har gjort noe annet enn forutsatt. Som påpekt er det da også svært vanskelig for enkelte av tilskuddene å kontrollere om midlene er blitt anvendt som forutsatt.



Figur 5.2 Tillits- og kontrollrelasjonene i dette samspillet

Gjennom den måten man takler den vanskelige kontrollsituasjonen, underbygges imidlertid kontrollillusjonen. I den utstrekning noe ble kontrollert i dette samspillet, var kontrollen knyttet til penger, dvs. hvor store beløp som var anvendt til f.eks. lønn og materialer. Dette innebærer at det ikke gjøres noen kontroll av "output", dvs. aktivitetene, men bare av "input", dvs. pengene. Olson/Rombach (1989:24-25) som studerte svenske kommuner, påpekte at denne måten å kontrollere på er viktig nettopp fordi den skaper en illusjon om "output" kontroll.

Konklusjonen blir følgelig at regnskapsinformasjon og den øvrige formaliserte informasjon ikke anvendes, og til og med vanskelig kan anvendes, for å vurdere om kommunen følger

statens detaljerte intensjoner med tilskuddene. Dermed blir prinsipal og agent relasjonene dunkle i dette samspillet. Denne dunkelheten framkommer også godt i tilknytning til de få avslagene som er gitt på tilskuddssøknader fra kommunen. De statlige aktørene som er fagorienterte, begrunner ikke avslagene med at prosjektene ikke er faglig attraktive. Avslagene begrunnes med at det ikke finnes økonomiske ressurser til å støtte prosjektene. Dermed skyver etatene ansvaret for avslagene og dermed også prinsipalrollen over på andre, f.eks. Finansdepartementet eller Stortinget.

5.2.2 Samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet

I forbindelse med at staten vedtok å innvilge kommunen det ekstraordinære tilskuddet, ble kommunen pålagt å utarbeide en plan om hvordan kommunens økonomi skulle bringes i balanse. Det var ikke tilstrekkelig at kommunen utarbeidet planen. Planen måtte til og med godkjennes av staten. Videre ble kommunen pålagt å sende regnskapsrapporter til staten. I fylkesmannens brev av 15.01.86 framgikk det at informasjonen i disse rapportene skulle brukes både til kontroll av utviklingen og som grunnlag for beslutninger om statens videre engasjement.

I kommunen uttrykkes det en viss irritasjon over de krav som kommer fra staten i forbindelse med dette tilskuddet. Irritasjonen framtrer imidlertid kun på pratenivået, dvs. misnøyen uttrykkes gjennom avisintervju. Det fattes ingen beslutning i kommunen om at kravene er urimelige. Langt mindre iverksettes det noen protesthandlinger mot kravene. Selv om ordføreren i kommunen betrakter kravene som et alibi som staten trenger for å rettferdiggjøre tilskuddstildeling til storbykommuner, synes det følgelig som om at kommunen erkjenner at den bare har å tilpasse seg disse kravene. Konklusjonen blir følgelig at med utgangspunkt i kravene om planer og rapporter, så framstår også i dette samspillet staten som prinsipal og kommunen som agent.

Prinsipalens eller agentens ansvar

Når det gjelder hvem som skal holdes ansvarlig for kommunens økonomiske situasjon, blir derimot prinsipal og agent forholdet uklart og vanskelig. Kommunen legger ansvaret for situasjonen på staten, og staten hevder at det først og fremst er kommunen som må ta ansvaret for den vanskelige økonomien. Det må her minnes om at aktører har en tendens til å forklare suksess med henvisning til egen fortreffelighet, mens problemer forklares med henvisning til omgivelsene (kfr. f.eks. Brunsson, 1976:202ff). Selv om denne forklaringen er knyttet til aktørnivået, skulle den også kunne benyttes for å belyse ansvarsfraskrivelse på et organisasjonsnivå, dvs. for å belyse så vel statens som kommunens fraskrivelse av ansvar for den vanskelige økonomiske situasjonen.

Ansvar ut fra statens perspektiv

Som det framgår både av innstillingen om det ekstraordinære tilskuddet (kfr. Stortingsproposisjon nr. 1, tillegg nr. 2, 1984-85) og fra samtale med de statlige aktørene, ansees den økonomiske situasjonen i kommunen i alle fall delvis å være et resultat av manglende styring i kommunen. I innstillingen argumenteres det med at det er muligheter til å stramme inn i kommunen uten at det går ut over standarden på servicen. Bevilgningen for 1985 begrunnes følgelig ikke med at staten tar ansvar for kommunens vanskelige økonomi, men med at tilskuddet skal være til hjelp for kommunen i den tidsperioden hvor innstramningsarbeidet pågår.

I og med at Oslo alt hadde fått ekstraordinært tilskudd i 1984, og det også var stortingsvalg høsten 1985, kan en spekulere i om tilskuddet mer reflekterer statens, dvs. stortingspolitikernes, tilpasning til velgerne i storbyene Bergen og Trondheim, enn en hjelpende hånd fra staten. En slik spekulasjon bygger på "public choice" tankegangen om at beslutninger i offentlig sektor er påvirket av forventninger om velgernes reaksjoner (kfr. f.eks. Atkinson/Stiglitz, 1980). Jeg spurte ikke de statlige aktørene om valgets innvirkning på tilskuddstildelingen. Det var heller ingen av aktørene som kom inn på det. Fimreite (1986:234, 244) som intervjuet bl.a. rikspolitikere om denne tilskuddstildelingen, og som eksplisitt spurte om stortingsvalget hadde hatt noen innvirkning på bevilgningen, fikk bekreftet at valget var en mulig årsak til tilskuddsbevilgningen. Et forhold som likevel trekker i retning av at valgtaktikk hadde liten innflytelse, er videreføringen av tilskuddet. Jeg skal her imidlertid ikke forsøke å avgjøre hvorvidt valget hadde noen innvirkning på bevilgningen av tilskuddet i 1985. Det som imidlertid er helt klart ut fra så vel dokumentene som synspunktene fra de statlige aktørene, er at staten vurderte situasjonen slik at det var kommunen som hadde ansvaret for den vanskelige økonomiske stillingen.

Ansvar ut fra kommunens perspektiv

Både politikerne og administrasjonen i kommunen opptrådte som forkjempere overfor staten. Jeg bruker begrepet forkjemper i meningen aktør som forsøker å øke ressurstilgangen slik at det blir mulig å bruke mer ressurser i organisasjonen (kfr. Wildavsky, 1975 og Brunsson/Rombach, 1982). Kommunen, dvs. både politikerne og administrasjonen, ønsket at Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD) betraktet situasjonen slik at kommunen gjorde det den kunne for selv å løse problemene, men at dette ikke var nok, og at økte tilskudd var nødvendige for å skape balanse i kommunens økonomi.

Kommunen syntes å ha lært fra forrige gang den fikk ekstraordinært tilskudd, dvs. i 1977, at det var lurt å påpeke at det var for å få balanse i økonomien at det ble søkt om ekstraordinært tilskudd. Cyert/March (1963) påpekte at løsningene på problemene som en organisasjon brukte energi på å forsøke å løse,

ofte ble funnet i nærheten av tidligere løsninger. Også Bergen kommune fant at løsningen på ubalansen nå som forrige gang de hadde ubalanse i økonomien, var å få ekstraordinære tilskudd fra staten. Denne læringen syntes også å prege de utspill som kommunen gjorde etter at den ble tildelt det ekstraordinære tilskuddet i 1985. Alt i møte den 15.11.84 hvor meldingen om det ekstraordinære tilskuddet ble behandlet, påpekte kommunalutvalget at staten også for framtida måtte sørge for at kommunen fikk større årlige inntekter. I den siste innsendte regnskapsrapporten som jeg har sett, dvs. i rapporten fra april 1988, beskriver kommunen igjen sine økonomiske problemer som ubalanse i økonomien. Ubalansen relateres til manglende inntekter.

I "forhandlingsfasen" uttrykt den politiske ledelsen i kommunen at staten kunne få overta det administrative ansvar for kommunen. Underforstått at når staten hadde ansvaret for den vanskelige økonomiske situasjonen i kommunen, kunne den gjerne også få ansvaret for å administrere kommunen i denne vanskelige tiden. Rådmannen reflekterte denne situasjonsoppfatningen på en mer raffinert måte. I sitt brev den 12.09.84 til Kommunal- og arbeidsdepartementet (KAD) fraråder han staten å velge den første av de to løsningene, som han selv skisserer, på Bergen kommunes problemer. Han anbefaler den andre løsningen som innebærer at staten sørger for en merinntekt til kommunen. I og med at rådmannen gir råd til staten om hva staten bør gjøre overfor Bergen, innebærer det at han tilkjenner at staten har ansvaret for det som skal gjøres. Denne måten å betrakte ansvaret på framkommer også i kommunens henvendelse til staten i tilknytning til så vel de rapporter som skulle innsendes som i tilknytning til å gjøre det ekstraordinære ordinært. I begge disse situasjonene understrekes det at når det ikke har gått så bra som planlagt så skyldes det forhold som kommunen ikke er herre over. De sentrale lønnsoppgjørene, som innebar økte lønnsutbetalinger for kommunen, er det staten som har hatt ansvaret for. Kursutviklingen, som medførte kurs- tap for kommunen, er også statens ansvar, i alle fall delvis etter som den norske krona var blitt devaluert. Arbeidsledigheten, som medførte økte sosiale utbetalinger fra kommunen, kan koples til arbeidsmarkedspolitikken som er et statlig anliggende.

Kommunens måte å håndtere de økonomiske problemene på, dvs. ved å rope på staten, minner mye om den budsjetteringsstrategi som Wildavsky (1975) fant i amerikanske bykommuner som var relativt fattige men samtidig relativt sikre. Ettersom disse kommunene ikke hadde noe å tære på, var de svært opptatt av inntektssiden i budsjettet. Bergen kommune hadde som nevnt lært at staten utgjorde potensialet for økte inntekter. Kommunen hadde alt i stor utstrekning benyttet seg av de avgiftsmulighetene som fantes, og den anså seg som fattig. Følgelig betraktet den statlige tilskudd som den eneste mulighet for å beholde det servicenivået den hadde hatt. I likhet med de amerikanske bykommunene, satte Bergen kommunen følgelig inntektene i fokus.

Konklusjonen blir følgelig at kommunen fraskrev seg ansvar for den vanskelige økonomiske situasjonen, og at den tilpasset seg i overensstemmelse med sine tidligere erfaringer.

Staten nærmer seg kommunens ansvarsbetraktning

I forbindelse med videreføringen av det ekstraordinære tilskuddet er det vanskelig å si hvordan staten oppfatter situasjonen. Ettersom videreføringen er innbakt i den skjønnsmessige delen av det generelle tilskuddet i det nye inntektsystemet, har jeg ikke fått innsyn i hvordan staten (fylkesmannen og KAD) har vurdert situasjonen. Tilskuddsbehov og tilskuddsbeløp er framkommet ved statens skjønn. Selv om denne skjønningen synes å være knyttet til storbyenes problemer, er skjønningen dunkel og kamuflert på den måten at staten ikke gir innsyn i argumentene og vektleggingen av argumentene som har medført at det ekstraordinære er blitt ordinært. I og med at det ekstraordinære tilskuddet er videreført, vil jeg imidlertid konkludere med at staten etter hvert anser det slik at den i alle fall delvis må være med å ta ansvar for kommunens vanskelige økonomiske situasjon. Staten har også lagt til side oppfatningen om at kommunen kan stramme inn og likevel opprettholde servicen. Dermed har staten i alle fall delvis nærmet seg kommunens oppfatning av situasjonen.

Beslutnings- og kontrollperspektivet

Uklarhetene tilknyttet hvem som er prinsipal og hvem som er agent i dette samspillet, framtrer ikke bare ved at de involverte organisasjonene betrakter virkeligheten ut fra ulike perspektiv. Om en går inn i den spesielle regnskapsrapporteringen som ble gjort i tilknytning til dette tilskuddet, framkommer det også at den tenkte prinsipalen, dvs. staten, ikke opptrer slik som den normative regnskapsteori tilsier. I fylkesmannens brev av 15.01.86 om rapporteringskravet, dvs. på pratenivået, framkommer det at regnskapsrapportene er ment å skulle fungere på samme måte som regnskapets tenkte funksjoner, dvs. til kontroll, og da kontroll i et klassisk perspektiv, og som beslutningsgrunnlag. Det er imidlertid ingen forhold som tyder på at staten har anvendt rapportene til slike formål. Aktørene i staten kunne ikke oppgi hvilken informasjon i rapportene som de hadde anvendt. Selv om kommentarene i rapportene var summariske, og kun omfattet et par sider, mente en av de statlige aktørene at rapportene var nokså utførlige. Aktørene var også usikre på hvor mange rapporter som inngikk i rapporteringskravet. Fra statens side hadde det heller ikke med utgangspunkt i rapportene vært aktuelt å ta kontakt med kommunen for å drøfte den økonomiske utviklingen.

De statlige aktørene mente da også at kommunen fulgte godt opp langtidspanen. Dette ble dels grunnlagt ut fra kommunens budsjett. I og med at kommunens budsjett alltid har vært i balanse når det ble oversendt staten, er det ikke overraskende at bud-

sjettet gir inntrykk av at kommunen har skapt balanse i økonomien. Årsaken til at aktørene i staten refererer til budsjettet på denne måten, kan ha med minst to forhold å gjøre. Dels kan det ha sammenheng med en måte å uttrykke seg på i denne budsjettorienterte organisasjonen (kfr. kapittel 1), dvs. det dreier seg om retorikk. Nærmest slik at aktørene må henvise til budsjettet hver gang de omtaler økonomiske forhold. Dels kan budsjettreferansen knyttes til en så sterk tro på budsjettet slik at budsjettene og planene danner en egen virkelighetsforståelse. Denne virkelighetsforståelsen som gjennomgående bygger på visjonene i budsjettene, kan da være helt atskilt fra den virkeligheten som handlingene representerer. Høgheim et al. (1988a) refererer til disse to atskilte verdener som en beslutningsverden ("the world of decisions") og en handlingsverden ("the world of actions"). Uavhengig av hva som motiverer de statlige aktørene til å omtale budsjettet som et redskap for å vurdere om kommunen har fulgt opp tidligere budsjett, så virker denne budsjettorienteringen til å gjøre det relativt behagelig å følge opp tilskuddstildelingen. De statlige aktørene unngår de kunnskaper som regnskapsrapporteringen kan gi, og de unngår dermed problemer tilknyttet det å måtte ta stilling til om den økonomiske utviklingen har fulgt planen. Følgelig kan staten fatte beslutninger, og det gjør den da også, om å fortsette å yte denne type tilskudd til kommunen, uten at informasjon fra regnskapsrapportene påvirker beslutningene. Regnskapsrapportene fungerer dermed heller ikke i dette samspillet slik som den normative regnskapsteori tilsier.

Her må det likevel tilføyes at kommunens satsing på den nye årsrapporten har elementer i seg som kan betraktes med utgangspunkt i den normative regnskapsteori. Som det framgikk i kapittel 1, kan agenten påta seg kontraktskostnader for å sikre at kontrakten med prinsipalen vil bli overholdt. Som det også framgikk i kapittel 1, var kommunen nærmest forpliktet til å gjøre noe med sin økonomistyring. Utarbeidelsen av den nye årsrapporten kan følgelig til en viss grad betraktes som en slik kontraktskostnad. Gjennom den nye årsrapporten påtar kommunen seg den kostnad det er å stille seg svært åpen for innsyn. Den måten som årsrapporten introduseres i samspillet på, bidrar også til å underbygge idéen om at årsrapporten kan betraktes ut fra et kontraktskostnadsperspektiv. Årsrapporten sendes som en orientering til staten og ikke som en del av den pliktige rapporteringen som skulle gjøres i tilknytning til dette tilskuddet. Årsrapporten utgjør følgelig en kostnad som kommunen påtar seg i tillegg til den avtalebundne rapporteringen.

I tilknytning til dette at det er kommunen som introduserer årsrapporten overfor staten, må det imidlertid bemerkes at den normative regnskapsteori forutsetter at regnskapsrapportering gjøres av agenten som følge av krav fra prinsipalen. Årsrapportens inntreden i dette samspillet har dermed også elementer i seg som ikke kan forstås med utgangspunkt i den normative regnskapsteori.

Konklusjonen blir følgelig at regnskap i dette samspillet ikke fungerer slik som den normative regnskapsteori tilsier. Kommunens satsing på den nye årsrapporten har likevel elementer i seg som delvis kan forstås med utgangspunkt i biter av denne teorien.

5.2.3 Et utvidet kontroll- og beslutningsperspektiv

Selv om regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og staten ikke framkommer som klassisk kontroll og beslutningstaking, ligger det i prosedyrene tilknyttet regnskapsrapporteringen et betydelig innslag av kontroll og beslutning. Dette kontrollinnslaget som er av instrumentell karakter på den måten at kontrollen knyttes til den fysiske observerbare virkeligheten, må sees på som en form for organisatorisk kontroll (kfr. kapittel 1). Ettersom statens beslutninger om å gi nye tilskudd, kan sees i sammenheng med kontrollen av tidligere innvilgete tilskudd, får følgelig prosedyrene tilknyttet regnskapsrapporteringen også et beslutningsinnslag.

Ordinære tilskudd

I utgangspunktet bygger kommunens regnskapsrapportering til staten på en kontrollidé, dvs. en idé om klassisk kontroll. Staten skulle ved hjelp av regnskapsrapportene kontrollere om midlene ble anvendt slik som forutsatt. Framveksten av denne kontrollidéen kan i alle fall føres tilbake til midten av 1930-tallet. Det ble da gjennomført en rekke ordninger med statlige overføringer til kommunene (kfr. Engh/Tofte; 1979:145 ff.). De ordinære tilskuddene er følgelig institusjonalisert i samspillet mellom kommunen og staten. Institusjonaliseringen har gitt seg utslag i at det er utviklet regler og normer for atferden i samspillet. Institusjonaliseringen påvirker imidlertid også det som institusjonaliseres (kfr. f.eks. Østerberg, 1980:80 ff. og Berger/Luckmann, 1966:72 ff.). Dette har skjedd i disse samspill ved at reglene og prosedyrene, som bl.a. inkluderer regnskapsrapportering, i seg selv er blitt krav som må følges. Det må her minnes om Chandlers (1977) påvisning. Han viste at ledelses- og styringshierarkier som var utviklet i bedrifter for å løse konkrete problemer, hadde krefter i seg til å forbli, til og med vokse, også etter at problemene, som hadde skapt hierarkiene, var løst. Den samme effekten synes å ha gjort seg gjeldende når det gjelder regnskapsrapporteringen vedrørende de ordinære tilskudd, dvs. selv om det klassiske kontrollelementet er blitt borte, må rapporteringen opprettholdes. Selve opprettholdelsen av rapporteringen får imidlertid et kontrollperspektiv. Den øyensynliggjør at staten har anledning til å kontrollere, og den tilkjennegir at kommunen stiller seg åpen for kontroll. Dette kontrollperspektivet som framkommer gjennom rapporteringen, har sterke innslag av organisatorisk kontroll. Staten kontrollerer kommunen, men ikke i form av vurdering av situasjonen slik "den er" i relasjon til slik "den burde være". Statens kontroll virker derimot på den måten at kravet om rapporter bidrar til at

kommunen arbeider i retning av de målene som staten har for bruken av tilskuddsmidlene. Kravet om rapporter virker derfor disiplinerende på kommunen slik at den, selv om den gjør sine egne tilpasninger, bruker midlene til arbeid i tilknytning til de formål som tilskuddsmidlene ble gitt.

Ettersom kommunen følger rapporteringskravet, får rapporteringen også et beslutningsinnslag. Gjennom rapportene får staten godtgjort at kommunen bruker midlene til arbeid i retning av målene, og følgelig kan staten fatte beslutninger om å yte nye tilskudd.

Selv om det kontrollperspektivet som er til stede i samspillet mellom kommunen og staten, ikke er preget av klassisk kontroll, er det elementer ved dette perspektivet som kan forstås med utgangspunkt i den normative regnskapsteori. Som det ble påpekt i tilknytning til "agencyteorien", var det viktig for prinsipalen å minimere kontrollkostnadene. Hvorvidt den organisatoriske kontrollen som rapporteringen innebærer, utgjør en slik kostnadsminimering, er det umulig å si noe sikkert om. Imidlertid er det opplagt at organisatorisk kontroll vil medføre betraktelig lavere kontrollkostnader enn det som en omfattende klassisk kontroll ville resultere i. Det opplagte ligger i at den organisatoriske kontrollen innebærer at staten, uten å måtte gå inn i en eneste regnskapsrapport, kontrollerer alle landets kommuner ved hjelp av ett og samme rapporteringssystem.

Ekstraordinært tilskudd

Også i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet kan regnskapsrapporteringen betraktes ut fra et utvidet kontrollperspektiv. For det ekstraordinære tilskuddet fantes det ikke regler og prosedyrer. Først da regnskapsrapporteringens time kom, dvs. i de siste kommunikasjonsfasene, førte staten kommunikasjonen inn i det regelstyrte, dvs. inn i mer institusjonaliserte former. Denne rapporteringen bygger følgelig også på kontrollidéen. Dette framkommer da også i forutsetningene for tilskuddstildelingen. En av forutsetningene var at kommunen skulle legge fram regelmessige rapporter om gjennomføringen av planen (kfr. Stortingsproposisjon nr. 1, tillegg nr. 2, 1984-85, s. 2). Det var underforstått at staten skulle kontrollere oppfølgingen. Rapportene har imidlertid, på samme måte som for de ordinære tilskudd, i svært liten utstrekning vært benyttet til sammenligninger mellom planen og det realiserte.

På samme måte som for de ordinære tilskudd kan rapporteringen imidlertid betraktes ut fra et organisatorisk kontrollperspektiv, dvs. rapporteringen bidrar til at kommunen arbeider i retning av de målene som staten hadde for tilskuddsoverføringen. Som påvist var det liten ubalanse i kommunens økonomi, målt ved hjelp av regnskapsmessige underskudd, det året, dvs. i 1985, som kommunen første gang mottok dette tilskuddet (kfr. tabell 3.2). Også på samme måte som ved de ordinære tilskudd, kan dette kontrollperspektivet knyttes til et beslutningsperspektiv,

dvs. statens beslutninger om å gi nye tilskudd kan forstås med utgangspunkt i at rapporteringen tilkjennegir at kommunen arbeider i retning av målene.

Det må imidlertid påpekes at i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet er det organisatoriske kontrollperspektivet ganske svakt. Som det framgikk i kapittel 3 syntes kommunen å tilpasse seg svært fritt i forhold til den godkjente planen som skulle bidra til å hindre framtidig ubalanse i kommunens økonomi. Likevel besluttet staten å videreføre det ekstraordinære tilskuddet i en slik utstrekning at det ble ordinært. Dette innebærer at beslutningene ikke nødvendigvis er knyttet til at regnskap innebærer organisatorisk kontroll. For at staten skal fatte beslutning om å videreføre dette tilskuddet synes det å være tilstrekkelig at rapporteringsprosedyrene følges.

Konklusjonen blir følgelig at selv om regnskapsrapporteringen i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet kan betraktes ut fra et utvidet kontrollperspektiv, så er dette perspektivet mye svakere i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet enn ved rapporteringen vedrørende de ordinære tilskudd. Som det framgikk i kapittel 1 kan organisatorisk kontroll i form av disiplinering knyttes til at det er et institusjonalisert forhold mellom den som kontrollerer og den som blir kontrollert. Med dette utgangspunktet kan en forstå at det organisatoriske kontrollperspektivet er relativt svakt i samspillet vedrørende det ekstraordinære tilskuddet. Selv om rapporteringen tilknyttet dette tilskuddet føres inn i institusjonaliserte former, er selve samspillet inklusive regnskapsrapporteringen på langt nær så institusjonalisert som ved de ordinære tilskudd.

Når det gjelder beslutningsperspektivet ved regnskapsrapporteringen i samspillet mellom kommunen og staten, blir konklusjonen at dette perspektivet kan være enten knyttet til eller uavhengig av den organisatoriske kontrollen som regnskapsrapporteringen innebærer. Beslutningsinnslaget synes imidlertid i alle tilfeller å være knyttet til at rapporteringsprosedyrene følges.

5.2.4 Samspillet mellom kommunen og bankene

I motsetning til det som var tilfellet for tilskuddene, er det ingen av partene som i dette samspillet får noe uten å måtte pådra seg økonomiske forpliktelser overfor den annen part. Forholdet mellom disse organisasjonene synes følgelig å kunne beskrives som et gjensidig forretningsfellesskap, og ikke som et prinsippal og agent forhold. Initiativet til forretningene tas iblant av kommunen og iblant av bankene, og den ene part gir ikke inntrykk av å være overordnet den annen.

Kommunen har i motsetning til bankene også mange andre oppgaver å ta seg av enn rene finansielle forretninger. Bankene framstår følgelig som profesjonelle og kommunen som amatør i kommunikasjonen vedrørende låneforretninger. Imidlertid har

kommunen tilpasset seg. De aktørene i kommunen som har de beste forutsetningene, kommuniserer med aktørene i de ulike banktyper. I kommunikasjonen med statsbankene som gir lån til spesielle formål og hvor lånesøknadene krever relativt detaljert informasjon om låneformålet, er det avdelingsnivåene i kommunen som er involvert. I kommunen er det avdelingsaktørene som kjenner best til disse formålene og reglene tilknyttet disse lånene. I kommunikasjonen med privatbankene er det toppnivået i sentraladministrasjonen som møter bankaktørene, dvs. kommunen er representert med de aktørene som er mest kyndige i finansielle forhold. Kommunens tilpasning har også gitt seg utslag i at kommunen har satsset på å ha nær kontakt med en norsk privatbank. Gjennom denne banken får kommunen råd i tilknytning til f.eks. bankforretninger i utlandet. Kommunen har også valgt å gjøre sine forretninger med denne banken så lenge ingen andre forretningstilbud framstår som påviselig bedre. Kommunen opptrer følgelig ikke som en agent i forhold til bankene. Den forsøker derimot å tilpasse seg slik at den i kontakten med bankene opptrer som en jevnbyrdig part.

Statsbanklån og fylkesmannens godkjenning av låneopptak

Selv om det ikke er klare prinsippal og agent relasjoner i denne kommunikasjonen, framtrer det antydninger av slike forhold i kontakten så vel mellom kommunen og staten, dvs. fylkesmannen, som mellom kommunen og statsbankene. Fylkesmannen må godkjenne kommunens låneopptak, og det er alltid statsbankene som tar initiativet til statsbanklånene. Både godkjenningen av låneopptakene og søknadene om statsbanklån, er preget av at kommunen må følge visse regler. Det er underforstått at dersom disse reglene ikke følges, vil verken fylkesmannen eller statsbankene fatte de beslutninger som er nødvendige for at kommunen skal få henholdsvis godkjent låneopptakene og innvilget søknadene om statsbanklån. En av disse reglene fastsetter at kommunen må sende inn hele sitt regnskap til fylkesmannen, og en av aktørene i statsbankene påpekte at gjennom fylkesmannens regnskapsgjennomgang ble det kontrollert at statsbanklånene var anvendt til de godkjente formålene. En av statsbankene krevde også at kommunen skulle sende inn en egen rapport som viste hvorvidt alle lånemidlene var anvendte. Ettersom kommunen har vært flink til å følge de reglene som gjelder for låneopptakene, har den alltid fått godkjent låneopptakene. Kommunen har også fulgt reglene som gjelder ved søknad om statsbanklån. Statsbankaktørene skryter til og med av hvor flinke kommunens aktører har vært til å følge regelverket.

Den antydningen av staten som prinsippal og kommunen som agent som framtrer gjennom regelverket, blir imidlertid svært dunkel når en betrakter både hvordan lånene følges opp og hvordan de ulike statsaktører betrakter sitt ansvar i forhold til kommunen. Den statsbanken som krevde en egen rapport, hadde aldri kontaktet kommunen som følge av mottaket av rapporten. Kommunen hadde alltid brukt alle tildelte lånemidler,

og dermed var det ikke grunnlag for samtaler. I de tilfeller både denne og den andre statsbanken ikke hadde innvilget lånesøknadene fullt ut, ble reduksjonene ikke begrunnet ut fra vurderinger vedrørende låneformålet. Bankene skjøv i slike tilfeller ansvaret fra seg, og begrunnet reduksjonene med at de bevilgningene som bankene var tildelt, ikke var tilstrekkelige til å innfri søknadene fullt ut. Også i tilknytning til selve lånevilkårene framtrer det at disse bankene ikke framstår som prinsipaler. Selv om de gav råd til departement og Storting om vilkårene, påpekte aktørene at fastsettelse av lånevilkårene ikke var bankenes ansvar.

Regnskapsinformasjon synes å bli lite brukt av fylkesmannen i tilknytning til oppfølging av lånene. Det eneste fylkesmannen kontrollerer i tilknytning til lånene er at låneopptakene er innenfor lånerammen. Ettersom kommunen gjennom bystyrevedtak kan endre lånerammen slik at låneopptakene alltid er innenfor rammen, er fylkesmannens kontroll kun en kontroll av beslutninger, dvs. han kontrollerer at den ene beslutningen er tilpasset neste beslutning. Til denne type kontroll er det ikke nødvendig med regnskapsinformasjon. Fylkesmannen gjorde da heller ingen kontroll av hvorvidt beslutningene ble gjennomførte, dvs. hvorvidt lånene ble anvendt til de godkjente formål. Ettersom reglene ikke tillot at lån kunne anvendes til andre enn de godkjente formål, var aktøren jeg samtalte med hos fylkesmannen ganske avvisende til selve problemstillingen. Han fra-skrev også fylkesmannen ansvaret for noen slik kontroll, og mente at det var en sak for kommunerevisjonen. Dermed framgår det at fylkesmannens rolle i forholdet til kommunen er å betrakte som en vokter av formaliteter.

Samspillet med privatbankene. lite kontroll noe beslutning

Heller ikke privatbankene som kommunen hadde kontakt med, anvendte regnskapsinformasjon fra kommunen til kontroll av låneforretningene. Oppfølging av lånene med bakgrunn i regnskapsinformasjon fra kommunen var ikke bare uaktuelt men også upassende. Den type kontroll var et internt anliggende. Heller ikke samtalene som bankene jevnlig hadde med kommunen kan sees i et kontrollperspektiv. I disse samtalene var det muligheten for nye forretninger med kommunen som stod på dagsordenen. Den eneste antydningen av kontroll som nevnes av en bankaktør, er en slags besøkskontroll. Gjennom sine besøk i kommunen så han at kommunen bygde veier og bygninger som hadde god kvalitet. Han fikk derved et inntrykk av at midler ble anvendt på en riktig måte. Det må understrekes at denne eneste antydningen av kontroll fra en bankaktør skjer helt løsrevet fra kommunens regnskap.

Ingen av disse bankene hadde noen gang benyttet regnskap for å fatte beslutninger om de skulle akseptere eller avslå en søknad fra kommunen om låneforretninger. Ingen av bankene hadde noen gang avslått lånesøknader fra noen som helst kommune. Banklån til kommunen ble betraktet som risikofrie, og obliga-

sjonene var lette å selge. Selv om regnskapsinformasjon ikke er av interesse for bankene i tilknytning til beslutningen om å innvilge lån, så kan enkelte bankers interesse for kommuneregnskap sees i et utvidet beslutningsperspektiv. Disse bankene var opptatt av informasjonen som regnskapet inneholdt om forretningspotensialet i kommunen og om konkurransesituasjonen. Denne interessen kom særlig godt fram hos de bankene som jeg antok hadde spesiell interesse for kommuneregnskap. Imidlertid påpekte også en av bankene som hadde forretninger med Bergen kommune, at regnskap ble anvendt for å få fram denne type informasjon. Denne informasjonen kunne f.eks. påvirke prisen på lånetilbudet. En av aktørene påpekte at om det var stort potensiale for andre forretninger, ville banken tilby et rimeligere lån enn om noe slikt potensiale ikke forelå. De fleste aktørene påpekte imidlertid ikke denne sammenhengen mellom potensialet og låneprisen. Det som var viktigst, var å få innsyn i muligheten til også andre bankforretninger. Som følge av denne informasjonen kunne så banken foreslå konkrete nye forretninger, f.eks. betalingsformidlinger, omplassering av lån og innskudd.

Også i forbindelse med vurderingen av årsrapporten, framkom det at flere av de norske private bankene brukte regnskap fra kommunen i tilknytning til vurdering av forretningspotensialet og konkurransesituasjonen. Selv om disse bankaktørene roste årsrapporten, savnet de en del av den detaljerte informasjonen som det tradisjonelle regnskapet inneholdt, om konkurranseforhold og forretningspotensialet. Det ble også uttrykt engstelse for fullstendig tap av denne type regnskapsinformasjon om de tradisjonelle regnskapene helt ble erstattet med årsrapporter.

Konklusjonen blir følgelig at selv om regnskap ikke benyttes til beslutning om å akseptere eller ikke akseptere tilbud om låneforretninger, fungerer regnskapet på en måte som har klare beslutningsperspektiver i seg. Disse perspektivene kan imidlertid ikke betraktes som prinsipalens perspektiver i relasjon til agenten. Det dreier seg mer om forretningmannens perspektiver i relasjon til kunden. Regnskap i samspillet mellom kommunen og bankene kan følgelig ikke betraktes som agentens rapport til prinsipalen. Ettersom prinsipal og agent forholdet enten er svært dunkelt eller ikke kan finnes i disse samspill, framtrer heller ikke regnskapets funksjoner slik som den normative regnskapsteori forutsetter.

5.2.5 Spenning mellom denne studien og normativ regnskapsteori

Ettersom regnskapets funksjoner i de studerte samspill kun i liten grad framkommer slik som den normative regnskapsteori foreskriver, oppstår det et spenningsforhold mellom teorien og denne studiens empiri. Jeg vil her gå inn på tre forhold som kan bidra til bedre forståelse av dette spenningsforholdet.

Teorien ser bort fra utvikling over tid

I den normative regnskapsteori tar en ikke hensyn til at forholdet mellom partene som er involvert i regnskapsrapporteringen, dvs. forholdet mellom prinsipalen og agenten, endrer seg over tid (kfr. f.eks. Namazi, 1985; Neimark/Tinker, 1986; Holmström/Tirole, 1987). Dette innebærer at den normative regnskapsteori forutsetter at prinsipalens behov for regnskapsinformasjon til kontroll- og beslutningsformål er de samme henholdsvis ved regnskapsrapporteringen på ethvert tidspunkt og ved enhver beslutningssituasjon.

Som tidligere påpekt er samspillet mellom kommunen og staten i tilknytning til de ordinære tilskudd institusjonalisert. Institusjonaliseringen innebærer at de studerte samspill skjer mellom parter som er kjente med hverandre, og som følgelig også har tillit til hverandre. Fra flere av statsetatene ble det eksplisitt uttrykt at de hadde tillit til at kommunen gjennomførte de tilskuddsfinansierte tiltakene på en god måte. Ettersom forholdet mellom kommunen og staten er preget av tillit, blir regnskapets kontrollfunksjon svært dempet.

Også regnskapets uklare og dempete beslutningsfunksjon i dette samspillet, kan forstås med utgangspunkt i dette tillitsforholdet. Når staten har tillit til at kommunen anvender midlene på en tilfredsstillende måte, dempes behovet for å analysere det detaljerte regnskapsmaterialet i tilknytning til vurderingen av hvorvidt tilskudd skal innvilges.

Samspillet mellom kommunen og statsbankene preges også av tillit. Denne tilliten har på lignende måte som for de ordinære tilskuddene utviklet seg som følge av kontakt over lang tid. Regnskapets kontroll- og beslutningsfunksjoner blir følgelig også i dette samspillet svært dempet.

Til tross for den tilliten som råder mellom partene, framtrer regnskap tidsvis som vist svært massivt, særlig i samspillet vedrørende de ordinære tilskudd. Den tilliten som finnes, skyver følgelig ikke regnskapet ut av samspillet. Det er heller slik at statsetatenes og statsbankenes tillit til kommunen bl.a. er et resultat av at kommunen gjennom årtider har rapportert slik som disse etatene og bankene har forutsatt. Konklusjonen blir følgelig at spenningen mellom den normative teori og denne studiens empiri kan forstås ut fra at teorien ikke tar hensyn til at forholdet mellom partene som er i samspill, utvikler seg over tid. Den stadig tilbakevendende regnskapsrapporteringen synes å ha påvirket regnskapets funksjoner slik at kontroll- og beslutningsfunksjonene, slik som de beskrives i den normativ regnskapsteori, etter hvert er blitt svært dempet.

Teorien ser bort fra viktige feedback mekanismer

Den normative regnskapsteori forutsetter enkle feedback mekanismer på den måten at regnskapsinformasjon innebærer tilbake-

melding til prinsipalen. Tilbakemeldingen skal dels gi signaler til prinsipalen om hvorvidt agenten har handlet slik som forutsatt, og dels skal den gi signaler som prinsipalen skal kunne anvende til å fatte fornuftige beslutninger. Den feedback som regnskapsinformasjon innebærer, skal følgelig bidra til å gi prinsipalen kunnskaper. Prinsipalen forutsettes å være den aktive part som anvender kunnskapen som regnskapsinformasjonen gir. Agenten skal etter teorien være den mer passive kunnskapsleverandøren. Selve informasjonssystemet skal sikre at prinsipalen ikke blir ført "bak lyset" av agenten (kfr. kapittel 1).

Neimark/Tinker (1986) påpekte at en slik måte å betrakte feedback mekanismene på, er alt for enkel. Denne studien har da også vist at det kun er i samspillet mellom kommunen og enkelte av de private bankene at regnskapsinformasjon fra kommunen gir konkrete beslutningssignaler til bankene. I samspillene mellom kommunen og henholdsvis staten og statsbankene er regnskapets feedback mekanismer annerledes.

Fra empirien framgikk det at staten var den aktive og initiativtakende part i begynnelsen av kommunikasjonsprosessen tilknyttet de ordinære tilskudd. Staten har et budskap, og kommunen har så å si bare å tilpasse seg dette budskapet om den ønsker å få tildelt tilskudd. Situasjonen var omtrent den samme når det gjaldt statsbanklånene, dvs. kommunen måtte tilpasse seg bankenes krav om den ønsket å få innvilget lånesøknadene. I tilknytning til regnskapsrapporteringen vedrørende så vel de ordinære tilskuddene som statsbanklånene inntreffer det imidlertid en endring i forholdet mellom partene. Kommunen kommer mer på offensiven. Det er kommunen som nå besitter kunnskapene, og kommunen formidler disse kunnskapene til statsetatene og statsbankene på den måten som kommunen ønsker. Statsetatene og statsbankene er heller ikke særlig opptatt av informasjonen i regnskapsrapportene.

Ved at aktørene i disse organisasjonene ikke går inn i regnskapsmaterialet fra kommunen, unngår de å måtte ta stilling til om kommunen har anvendt midlene slik som forutsatt. Aktørene i statsetatene og statsbankene unngår dermed de ubehagelige overraskelsene som en grundig gjennomgang av regnskapsmaterialet kunne innebære, dvs. overraskelser i form av at kommunen har anvendt midlene annerledes enn forutsatt.

Harrison/March (1984) påpekte at i samfunn hvor det var sterke rasjonalitetsnormer, dvs. normer om at beslutningene skulle være rasjonelle, ville aktørene forsøke å unngå "postdecision disappointment". Metoden som aktørene i statsbankene og statsetatene benyttet for å unngå slike skuffelser eller overraskelser, var å unngå å gå inn i regnskapsmaterialet. Det som var viktig for aktørene i disse organisasjonene var at rapporteringsprosedyrene ble fulgt, dvs. så lenge prosedyrene ble fulgt var alt i orden.

I forbindelse med regnskapsrapporteringen tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet framkommer det enda klarere at de statslige aktørene, ved å unngå å gå inn i regnskap, unngår å måtte ta stilling til en virkelighet som ikke ble slik som besluttet. Også ved denne rapporteringen er det kommunen som er den aktive part. Dette framkommer ikke minst ved at kommunen introduserer årsrapporten i dette samspillet. Videre framkommer det at kommunen er den aktive part, ved at den gjennom den pliktige regnskapsrapporteringen framstiller seg overfor staten som om at den statlig godkjente planen for å skape balanse i kommunens økonomi, forsøkes etterlevd. Når planen likevel avvikes, benyttes rapporteringen for å få fram at avvikene kan henføres til forhold som er statens ansvar. De statlige aktørene opptrer mer passivt på den måten at de ikke går inn i informasjonen som regnskapsrapportene inneholder. Fra statens side synes alt å være i orden så lenge rapporteringsprosedyrene følges.

Konklusjonen blir følgelig at i stor utstrekning er de feedback mekanismer som den normative regnskapsteori forutsetter forskjellige fra det denne studiens empiri har vist. Teorien forutsetter at prinsipalen er den aktive part, og at regnskapets feedback mekanismer er knyttet til de kontroll- og beslutnings-signaler som regnskapsinformasjonen kan gi til prinsipalen. Empirien har derimot vist at kommunen er den aktive part i forbindelse med regnskapsrapporteringen. Likeledes har empirien vist at for staten og statsbankene er den feedback som regnskap representerer, knyttet til rapporteringsprosedyrene og ikke til regnskapsinformasjonens kontroll- og beslutningssignaler.

Teorien ser bort fra at regnskapsrapporteringen løpende påvirkes av omgivelsene

I den normative regnskapsteori ansees forholdet mellom prinsipalen og agenten som skilt fra forholdene omkring samspillet. Selv om innholdet i den opprinnelige kontrakten mellom partene kan sees på som et resultat bl.a. av omgivelsene, så ansees samspillet etter at kontrakten er inngått, inklusive regnskapsrapporteringen, som separert i forhold til samspillets omgivelser (kfr. Neimark/Tinker, 1986, se også Namazi, 1985:148ff).

Regnskapets plass i samspillet mellom kommunen og enkelte av de private bankene kan delvis forstås med utgangspunkt i teorien. Som påpekt har regnskapet for enkelte privatbanker en utvidet beslutningsfunksjon. Imidlertid var kontrollfunksjonen fullstendig fraværende. Fraværet av kontrollfunksjonen kan forstås med utgangspunkt i at bankene har tillit til kommunen. Denne tilliten bygger nok dels, på samme måte som i forholdet mellom kommunen og staten/statsbankene, på at det har vært kontakt mellom kommunen og disse bankene over lang tid. Den viktigste årsaken til de private bankenes tillit er nok likevel den lovgitte garantien om at kommuner ikke kan tas under konkursbehandling. Dermed kan det tradisjonelle kommuneregnskapets svært tilbaketrukne plass i samspillet mellom kommunen og de

private bankene forstås med utgangspunkt i at de opprinnelige kontraktene mellom kommunen og disse bankene var et resultat bl.a. av omgivelsene, dvs. til grunn for kontraktene lå også statens garanti om at kommunen ikke kunne gå konkurs.

I samspillet mellom kommunen og staten framkommer det imidlertid at regnskapsrapporteringen også løpende påvirkes av omgivelsene. På samme måte som det er kommunikasjon mellom Bergen kommune og staten, er alle landets kommuner for ikke å si alle kommunalavdelinger i landet i kommunikasjon med staten. Når staten kommuniserer med Bergen kommune, må den følgelig ta hensyn til de samspill som den har også med mange andre kommuner. I tilknytning til regnskapsrapporteringen framkommer dette særlig godt i forbindelse med det ekstraordinære tilskuddet. Regnskapsrapporteringen som kommunen ble pålagt, ble så vel fra statens som kommunens side begrunnet med at andre kommuner ville reagere dersom Bergen kommune ikke ble pålagt en slik rapportering.

Konklusjonen blir følgelig at mens det fra denne studiens empiri framkommer at kommunens regnskapsrapportering løpende er koplet til omgivelsene på den måten at de prosedyrene som omgivelsene er opptatt av, må følges, så betrakter den normative regnskapsteori i stor utstrekning rapporteringen som omgivelsesuavhengig. Etter teorien er det kun de omgivelsesforhold som lå til grunn da kontrakten ble inngått, som påvirker regnskapsrapporteringen.

Som disse tre spenningsforholdene mellom denne studien og den normative regnskapsteori har tilkjenngitt, er ikke teorien tilstrekkelig som referanseramme for å fange opp hvordan regnskap fungerer i de studerte samspill. Det er følgelig ikke tilstrekkelig å betrakte regnskapets funksjoner ut fra de idéer, som framkommer gjennom det instrumentelle perspektivet, som teorien bygger på. For å få fram mangfoldet i funksjonene, må empirien sees i lys av en rikere referanseramme. En slik referanseramme finnes dels i de tidligere studier om regnskapets funksjoner, og dels i de kontekstuelle forhold som ble beskrevet i kapittel 1. I neste avsnitt, hvor regnskapets funksjoner drøftes ut fra et symbolsk perspektiv, danner nettopp denne rikere referanserammen utgangspunktet for drøftingen.

5.3 SYMBOLSKE PERSPEKTIV

Innledningsvis til dette kapitlet framgikk det at den mening som regnskapsrapportering og regnskapsinformasjon har i de studerte samspill, kunne knyttes til myter. Gjennom forrige avsnitt framkom det at de idéer og idésamlinger som regnskap i disse samspill kan knyttes til, i liten utstrekning kan forstås med utgangspunkt i at regnskap avspeiler en fysisk observerbar virkelighet. Regnskapets kontroll og beslutningsfunksjoner var dunkle, og framkom i liten grad slik som den normative regnskapsteori foreskriver. Om en derimot tar utgangspunkt i de bilder og virkelighetsforståelser som framkom gjennom regn-

skapsrapporteringen og regnskapsinformasjonen, hvilke spesifikke idéer eller myter er det da som kan knyttes til regnskap i disse samspill? Framkommer det i det hele tatt noen spesifikke idéer eller myter? Hvordan er det med de andre funksjonene som ble utledet fra de tidligere studiene, dvs. legitimeringsmakt- og konfliktfunksjonene, framkommer noen av disse i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene? Er funksjonene videre forskjellige i de ulike samspill? I dette avsnittet er interessen nettopp knyttet til denne type spørsmål.

5.3.1 Samspillet tilknyttet de ordinære tilskudd

Innledningsvis i dette kapitlet ble det påpekt at jeg ville legge vekt på å få fram hvordan kommunens ulike regnskap fungerer i de ulike samspill. Nedenfor drøftes derfor både de ordinære regnskapenes og årsrapportens funksjoner i dette samspillet.

De ordinære regnskapenes funksjoner kan knyttes til myten om kontroll, legitimering og makt

Som det framgikk fra beskrivelsen av konteksten for samspillet mellom kommunen og staten (kfr. kapittel 1), er reglene og prosedyrene viktige i dette samspillet. En viktig regel var at regnskapsrapportene som kommunen sendte inn, skulle være revisorattesterte. For staten ble revisorattestasjonene betraktet som en bekreftelse på at prosjektene var gjennomførte i følge planene. Revisorene gjorde imidlertid ingen analyse av hvorvidt dette hadde skjedd. Gjennom revisorbekreftelsene knyttes imidlertid regnskapsrapporteringen til myten om at regnskap innebærer kontroll. Denne mytetilknytningen er viktig av flere grunner som dels er innvevde i hverandre. Dels anvender kommunen kontrollmyten for å legitimere seg overfor staten. Dels bidrar mytetilknytningen til å legitimere statsetatenes egne regnskapsoppstillinger. Dels underbygger denne mytetilknytningen staten som institusjon, og dels bidrar rapporteringen til å øyensynliggjøre at staten er den sterkeste part i samspillet, dvs. staten har makt.

Dersom kommunen ikke sendte inn revisorattesterte prosjektregnskap, ville den ikke motta ytterligere midler fra staten. Den legitimering som disse regnskapsrapportene innebærer, er derfor viktig for kommunen. Til tross for at denne legitimeringen er viktig, er enkelte av kommunalavdelingene ganske seint med å sende inn regnskapsrapporter. Denne tregheten indikerer at kommunen har tilpasset seg situasjonen. Kommunen viste at det viktigste ikke var at innholdet i regnskapet ble gjort tilgjengelig for staten så snart som mulig, men at staten før eller senere fikk et regnskap som var oppsatt og revisorattestert slik som reglene tilsa, dvs. prosedyrene var viktigere enn informasjonen. Denne legitimeringen som regnskap muliggjør, er følgelig av prosedural karakter (kfr. kapittel 1 og Richardson/Dowling, 1986).

I tillegg til at regnskapene som sendes inn til staten, symboliserer at kommunen følger de prosedyrer og regler som er satt for samspillet, framtrer selve regnskapet som et symbol på at prosjektet er gjennomført. De revisorattesterte regnskapsrapportene fra kommunen anvendes da også som dokumentasjon på at statsetatens regnskapsrapporter er korrekte, dvs. at midlene som er overført til kommunen er blitt anvendt slik som forutsatt ved statens bevilgninger. Dermed legitimerer de revisorattesterte kommuneregnskapene også statsetatens egne regnskapsoppstillinger, dvs. statsetatene godtgjør overfor sin egen revisjon, riksrevisjonen, at tilskuddsmidlene er anvendt slik som overordnede statlige myndigheter har fastsatt.

Regnskapsrapporteringen fra kommunen bidrar også til å underbygge staten som institusjon. Staten som institusjon bygger på en ideologi om styring etter regler (kfr. f.eks. Puxty et al., 1987 og Eriksen, 1987). Kommunens regnskapsrapportering framstår som en bevitnelse på at staten har styring, dvs. en bevitnelse på at reglene fungerer. Årsaken til at staten skal ha regnskapsrapporter fra kommunen, er at staten har innvilget kommunen tilskudd, dvs. staten har bidratt til økning av velferdsnivået i kommunen. Den revisorattesterte regnskapsrapporteringen som framstår som en attestasjon på at reglene fungerer, virker dermed til å støtte opp om staten som institusjon, dvs. den legitimerer staten som velferdsgiver og regelstyrer.

Som det framgikk i kapittel 1, vil den som kontrollerer prosedyrene, dvs. reglene og bestemmelsene, som skal gjelde for et samspill, være i en maktposisjon (kfr. også f.eks. Emerson, 1962; Pfeffer/Salancik, 1978; Østerberg, 1980; Morgan, 1986; Hall, 1987). Staten har fastlagt strukturen for samspillet mellom kommunen og staten, og denne strukturen omfatter bl.a. regnskapsrapportering. Statsetatene satte imidlertid få krav til hva regnskapsrapportene, dvs. prosjektregnskapene, skulle inneholde. Selv om innholdet i regnskapene følgelig ikke kan ansees som viktig, ble det bråk når regnskapsrapportene ikke forelå. Staten truet da med å kreve tilskuddene tilbakebetalt om regnskapsrapporter ikke ble innsendt ganske umiddelbart. Gjennom statens krav om at kommunen skal rapportere, øyensynliggjøres det at staten er den sterke part, dvs. den formaliserte og stadig tilbakevendende rapporteringen understreker at staten har makt i dette forholdet.

Årsrapporten fungerer ikke i dette samspillet

Mens prosjektregnskapene som utarbeides i tilknytning til de ordinære tilskuddene, er tilpasset det formaliserte forholdet mellom kommunen og staten, er årsrapporten svært løsrevet fra de regler og prosedyrer som gjelder for kontakten mellom kommunen og staten. Ingen av kommunalavdelingene hadde sendt de nye årsrapportene til de statlige fagdepartementene. Ikke engang den kommunalavdelingen som hadde utarbeidet en egen årsrapport for avdelingen, dvs. teknisk utbygging, valgte å sende rapporten til de fagdepartement som avdelingen hadde

kontakt med. Avdelingenes valg kan forstås i et legitimeringsperspektiv. Først og fremst kunne ikke årsrapporten benyttes for å legitimere at de reglene som staten hadde satt, ble fulgt. Dermed må det nevnes at ved å fokusere bare på egen sektor eller til og med bare på en delsektor innenfor avdelingen i så vel søknadene som prosjektrengskapene, får avdelingen fram behovene i sektoren eller delsektoren. Disse behovene og nødvendigheten av at de tilfredsstilles, kan det så argumenteres for isolert uten å måtte vurdere dem i relasjon til kommunens andre behov. Årsrapporten vil med sitt fokus på helheten være en trussel mot denne sektororienteringen, og dermed også en trussel for eksistensen av mange av de ordinære tilskuddene. Det må her bemerkes at innføringen av det nye tilskuddssystemet med avvikling av flere ordinære tilskudd til fordel for generelle rammetilskudd, ble møtt med stor motstand fra de ulike sektorene, dvs. fra aktører med tilknytning til de ulike kommunalavdelinger (kfr. Stortingsmelding nr. 26, 1983-84:37).

Årsrapporten var også problemfylt for kommunerevisjonen. Selv om revisjonen syntes om årsrapporten (kfr. også Monsen, 1989), ble det uttrykt at den var for generell til å kunne anvendes ved revisjonen i tilknytning til de ordinære tilskudd. Revisjonsarbeidet omfattet detaljert kontroll av at regnskapsreglene ble fulgt, dvs. kontroll av at de ulike transaksjoner ble behandlet slik den kommunale regnskapsteknologien forutsetter. Selv om årsrapporten bygger på denne teknologien, presenterer rapporten informasjonen på en annen måte enn det som kommuneregnskapsreglene tilsier. Mens årsrapporten gir helhetsbilder av kommunen og kommunalavdelingene, fokuserer det tradisjonelle kommuneregnskapet på detaljer. Dermed framkommer det at for revisjonen er det ikke bare regnskapsteknologien som er viktig, men også bildene som selve regnskapspresentasjonen tegner av kommunen. Ettersom årsrapporten tegner andre bilder enn de som kommuneregnskapsreglene forutsetter, er det ikke overraskende at revisjonen som er reglenes vokter, finner årsrapporten problematisk.

Årsrapporten framstod også som problematisk for staten. Bare en av de statlige aktørene som var involvert i kommunikasjonen i tilknytning til de ordinære tilskuddene, mente at informasjonen i årsrapportene ville være nyttige ved at den gav inntrykk av hva avdelingene faktisk gjorde. De fleste statlige aktørene anså årsrapportene som fullstendig uinteressante i tilknytning til kommunikasjonen med kommunen. Begrunnelsen var at årsrapportene var for generelle, og at de ikke gav innsyn i økonomiske detaljer tilknyttet de enkelte prosjekt. Selv om de statlige aktørene ikke benyttet seg av prosjektrengskapene for å få innsyn i prosjektene, ønsket de tydeligvis å opprettholde ordningen med prosjektrengskap. Prosjektrengskapene er statens regnskap, dvs. de utarbeides kun med det formål å bli oversendt til de statlige etater. Årsrapportene er regnskap som ikke er spesielt utarbeidet for staten. Rapportene er tiltenkt mange regnskapsbrukere, og primært kommunens politikere.

Årsrapportene kan derfor virke som en trussel overfor staten. Denne trusselen er knyttet til at årsrapportene i motsetning til prosjektregnskapene ikke vil kunne øyensynliggjøre maktforholdet mellom kommunen og staten.

I forlengelsen av dette vil trusselen være knyttet til legitimeringen av staten som institusjon. Dersom det rokkes ved reglene vedrørende regnskapsrapporteringen blir det vanskeligere for staten i alle fall i en overgangstid å legitimere seg som regelstyret. Om staten får vanskeligheter med å påvise at tilskuddsprosessen er styrt fra staten, kan det også bli vanskelig å legitimere seg som velferdsgiver overfor kommunen. I verste fall kan tilskuddsprosessen framstilles som en tilbakeføring av midler til kommunen, dvs. at kommunen i utgangspunktet skulle hatt disse midlene og at tilskuddsoverføringen er en ren teknisk sak for å ordne opp i systemet.

Konklusjonen blir følgelig at årsrapporten ikke fungerer i samspillet mellom kommunen og staten vedrørende de ordinære tilskudd.

5.3.2 Samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet

Også i dette samspillet vil jeg drøfte regnskapets funksjoner med utgangspunkt i to ulike typer regnskap. Mens kommunen i tilknytning til de ordinære tilskuddene måtte sende inn prosjektregnskap, måtte kommunen i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet sende inn spesielle regnskapsrapporter. Jeg vil derfor nedenfor drøfte både disse spesielle regnskapsrapportenes og årsrapportens funksjoner i dette samspillet. Ettersom det var staten som satte krav om disse spesielle regnskapsrapportene, betrakter jeg disse rapportene som ordinære regnskap i dette samspillet.

De ordinære regnskapenes funksjoner kan knyttes til myten om kontroll, legitimering og makt

Kommunens reaksjoner på statens krav om regnskapsrapporter i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet, viser at krav om nye former for regnskapsrapporter skaper usikkerhet og virker truende. Kommunen reagerte ikke på at det måtte sendes regnskapsrapporter i tilknytning til de ordinære tilskuddene. Når kommunen reagerer på vilkårene i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet, kan det følgelig tolkes som et tegn på at kommunen er usikker på hva dette innebærer, og at kommunen slett ikke ønsker å bli kontrollert av staten.

Fra statens side kan rapporteringskravet forstås som et signal om at staten ønsker å gjennomføre en årvåken kontroll av kommunens oppfølging av planen. Dermed kan også regnskapsrapporteringen i dette samspillet knyttes til myten om at regnskap innebærer kontroll og styring. Når en kommer til

selve regnskapsrapporteringen framtrer det imidlertid et mystikkens og hemmelighetens skjær over denne rapporteringen. Det ble understreket av begge parter i denne kommunikasjonen at regnskapsrapportene var konfidensielle. Rapporteringen tilfredsstiller dermed ikke de krav til åpenhet og tilgjengelighet som forbindes med regnskapsrapportering fra en organisasjon til dens omgivelser. Hemmelige regnskapsrapporter bringer tanken inn på at denne rapporteringen er en form for internrapportering, dvs. den har først og fremst til formål å virke avklarende overfor internt impliserte parter.

Regnskapsrapporteringen gir bl.a. kommunen mulighet til å legitimere seg overfor staten. Blant de saksutredninger som kommunen har sendt staten vedrørende dette tilskuddet, finnes det imidlertid få som er så korte og summariske som kommentarene til regnskapstallene i disse rapportene. Kommunen er også sein med innsendelsen av rapportene. Selv om kommunen aldri er så sein at den blir purret av fylkesmannen, så oversittes innleveringsfristene. Denne tregheten står i sterk kontrast til den iver kommunen viste ved innsendelse av planen og ved innsendelse av informasjon like før KAD skulle behandle tilskudds-saken. Da skrev kommunen pr. telex til staten. Kommunen synes derfor å ha foretatt en tilpasning til rapporteringskravet, dvs. den erkjenner at rapporteringen er et regelkrav som må overholdes. Kommunens adressering av regnskapsrapportene viser også at den anser rapportene for å være av mindre betydning for tildeling av tilskudd i framtida, dvs. rapportene dreier seg mest om regler som må overholdes. Regnskapsrapportene sendes kun til fylkesmannen uten kopi til KAD. Det må her bemerkes at omtrent samtidig som kommunen sendte inn den andre regnskapsrapporten, så sendte den brev til staten om å få et større tilskudd i 1987 enn i 1986. Dette brevet ble også sendt til fylkesmannen, men med kopi til KAD. Selv om kommunen synes å være klar over at rapportenes innhold ikke er det viktigste, legger den vekt på å få fram at det er statens ansvar når den økonomiske utviklingen ikke blir som planlagt. Dermed blir konklusjonen at kommunen først og fremst synes å benytte rapportene for å legitimere at den følger de regler som staten har satt. Dernest for å få fram at det er staten som har ansvaret når utviklingen blir annerledes enn planlagt.

Gjennom den spesifikke regnskapsinformasjon som kommunen formidlet til staten i forbindelse med forhandlingene om tilskudd, framkommer det også at regnskap benyttes til legitimering. Denne spesifikke regnskapsinformasjonen er egnet til å symbolisere at kommunens økonomiske situasjon er vanskelig, og at statlige tilskudd er påkrevet. Den spesifikke regnskapsinformasjon som det dreier seg om, er kommunens regnskapsmessige underskudd. Det er nærmest slik at det utelukkende er denne regnskapsinformasjonen som det fokuseres på så vel fra kommunens som statens side. I den første fasen av kommunikasjonen, dvs. "forsiktig start fasen", henvises det ikke til regnskapsinformasjon. Økonomi- og finansavdelingen introduserer det regnskapsmessige underskuddet som argument tidlig i

"problemformuleringsfasen". Deretter er henvisningene til underskuddet svært mange. Det er slik at denne regnskapsinformasjonen brukes massivt av kommunen. Administrasjonens interesse for underskuddet kan, som nevnt, knyttes til at kommunen fra midten av 70 årene hadde lært at underskuddene var egnet som argument i drøftingene med staten. Underskuddene dokumenterte at kommunens økonomi var ute av balanse. Dermed legitimerte underskuddene henvendelsen til staten.

Underskuddenes legitimeringseffekt framkommer også godt i "rapporteringsfase 2". Når det går bra i kommunen målt etter regnskapet, dvs. i 1985 da det ble registrert et regnskapsmessig overskudd, blir det vesentlig å kamuflere overskuddet. Anthony (1985) påviste at metoden med å kamuflere overskudd ble brukt av New York kommune for å legitimere tilskuddssøknader. Når det går dårlig, f.eks. i 1986, blir det viktig for Bergen kommune å få fram at underskuddet skyldes eksterne faktorer som staten har hånd om. Mens Anthony (1985) hevdet at det å regnskapsregistrere et underskudd opplagt er en ulempe for en kommune, viser denne studien at dette slett ikke er opplagt. For Bergen kommune synes det snarere å ha vært en fordel å kunne vise til underskuddene. Riktignok framkom det både i Stortingsproposisjonen og fra samtalene med aktørene i KAD at underskudd ble betraktet som tegn på dårlig økonomistyring, dvs. underskudd ble betraktet som noe negativt. Bergen kommune hadde likevel så store underskudd, dvs. så stor ubalanse i økonomien, at staten i en overgangssituasjon ikke så noen annen mulighet enn å gi kommunen ekstraordinært tilskudd. Dermed var de store underskuddene en fordel for Bergen kommune på den måten at de resulterte i tilskudd. Kommunens store regnskapsmessige underskudd legitimerte følgelig statens overføring av det ekstraordinære tilskuddet i 1985. Etter hvert syntes staten til og med å betrakte kommunens underskudd som resultat av en utvikling som staten i alle fall delvis hadde ansvaret for. Dermed synes underskuddene å utgjøre en mer permanent legitimering av statens tilskuddstildeling til kommunen. Det må her henvises til at Trondheim kommune som ikke hadde hatt store underskudd, og som KAD følgelig mente hadde god økonomistyring, fikk et betraktelig lavere ekstraordinært tilskudd enn Bergen kommune. KAD ville gjerne belønne Trondheim med et like stort tilskudd som Bergen kommune, men det kunne de ikke gjøre nettopp med den grunngevingen at Trondheim ikke hadde store underskudd.

I kapittel 1 framkom det at informasjonen i kommuneregnskap kan være misvisende. Ettersom underskuddet er et sumprodukt av alle regnskapstransaksjonene, vil underskuddet kunne være særlig misvisende. Underskuddet vil som vist i kapittel 1 kunne manipuleres ved hjelp av bl.a. interne transaksjoner. Det er med andre ord den informasjon fra regnskapet som lettest kan manipuleres, som finner vei inn i kommunikasjonen mellom kommunen og staten vedrørende dette tilskuddet. Det er kommunen som bringer underskuddet inn i kommunikasjonen. Staten setter ikke spørsmålstejn ved underskuddet. Det eneste som uttrykkes er at underskuddet reflekterer dårlig styring. I

sine vurderinger baserer staten seg på kommunens beregninger, dvs. staten gjør ingen selvstendig analyse av hva underskuddet består av eller hvordan det er framkommet. Dette er i og for seg ikke overraskende. I og med at staten er arkitekten bak kommunens regnskapssystem (kfr. kapittel 1) er den forpliktet til å tro på underskuddsbegrepet. Kommunen har følgelig valgt å referere til den regnskapsinformasjon som for regnskapsmottakerne symboliserer at den økonomiske situasjonen er vanskelig.

Det er imidlertid ikke bare kommunen som i dette samspillet legitimerer seg ved hjelp av regnskap. Også for staten har regnskapet en legitimeringsfunksjon. Feldman/March (1981) påpekte at det å spørre etter informasjon symboliserer at prosessen hvor informasjonen inngår er legitim. Gjennom krav om regnskapsrapporter fra kommunen legitimerer følgelig staten tilskuddsprosessen. Rapporteringen symboliserer så vel at selve tilskuddsoverføringen er legitim som at staten er en grundig kontrollør av at kommunen anvender tilskuddsmidlene til de riktige formål.

Det er imidlertid ikke rapportinnholdet men rapporteringsprosedyrene og rapporteringsforpliktelsen som er viktig. Dette framkom særlig tydelig i ett av de tidligere refererte utsagn fra en av de statlige aktørene. Denne aktøren var redd for hva de andre kommunene ville mene dersom Bergen kommune ikke ble pålagt å regnskapsrapportere. Her er det underforstått at rettferdighet og likhet i behandlingen av ulike kommuner er viktig. I den forbindelse må det innskytes at Bergevärn/Olson (1987:187ff) viste at nettopp idéene om rettferdighet og likhet ("myten om likformighet och rättvisa") har vært viktige for kommune-regnskapets utvikling i Sverige. Statens krav om at Bergen kommune måtte sende inn regnskapsrapporter kan følgelig forstås med det utgangspunkt at dersom Bergen ikke måtte rapportere, så ville andre kommuner kunne motsette seg rapporteringskrav. I så tilfelle ville staten miste en mulighet til å legitimere seg som en rettferdig velferdsgiver. Videre må statens krav om regnskapsrapporter forstås med det utgangspunkt at regnskapsrapporteringen gir staten mulighet til å framstå som den mektigste part i samspillet. Uten regnskapsrapportering ville staten miste en mulighet til å øyensynliggjøre hvem som er den sterke part i forholdet. Statens krav om regnskapsrapporter fra Bergen kommune virker følgelig til å organisere forholdet mellom staten og kommunene slik at staten framstår som overordnet kommunene.

Også kravet som staten satte om at kommunen skulle utarbeide en plan før det ekstraordinære tilskuddet ble overført, viser på samme måte som regnskapskravet at det er prosedyrene tilknyttet kravet som er viktig. Etter at kommunen hadde utarbeidet den langsiktige planen som skulle lede til balanse i økonomien, ba den om et forskudd på 30 millioner. Dette avviste staten med den begrunnelse at planen måtte være vedtatt av kommunens politiske myndigheter før overføring av midler kunne skje. Det

ble i statens svar til kommunen ikke gjort noen vurdering av innholdet i planen. Dermed kommer innholdet i planen i andre rekke. Det som er viktigst er at planen tilfredsstiller de krav til form, dvs. underskrevet av politikerne, som staten hadde satt. Umiddelbart etter at politikerne hadde vedtatt planen, ble hele tilskuddet overført. Også på denne måten fikk staten vist at den har makt i forholdet til kommunen.

Kommunikasjonen mellom kommunen og staten i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet, viser også at regnskapsrapporteringen brukes for å føye dette ekstraordinære inn i den ordinære hierarkiske strukturen som staten har utviklet for kontakt med kommunene. De tre første fasene er preget av at kommunikasjonen vedrører et ekstraordinært forhold som det ikke eksisterer regler og rutiner for. Kommunikasjonen foregår i disse fasene på et toppledelsesnivå. Det er direkte kontakt mellom kommunens ledelse og KAD-ledelsen. I "rapporteringsfasene", og spesielt i "rapporteringsfase 2", blir bildet et helt annet. Det er ikke lenger kommunikasjon på et toppledelsesnivå. Før første gang i kommunikasjonsprosessen inntreffer fylkesmannen som kommunens statlige kontaktpunkt. Ettersom fylkesmannen er det statlige ledd som kommunen normalt skal henvende seg til når den tar kontakt med staten, innebærer det at kommunikasjonen i rapporteringsfasene går over til det regelstyrte, dvs. kommunikasjonen formaliseres. Ettersom det her er staten som har definert hvordan regnskapsrapporteringen skal skje, og at den skal skje etter den hierarkiske strukturen som finnes for kontakt mellom kommunen og staten, virker selve regnskapsrapporteringen til å understreke statens makt i relasjon til kommunen.

Konklusjonen blir følgelig at for staten kan de ordinære regnskapenes funksjoner i dette samspillet knyttes til myten om kontroll, legitimering og makt. For kommunen er disse regnskapenes funksjoner knyttet til at kommunen gjennom rapporteringen legitimerer seg overfor staten.

Årsrapportens funksjoner kan knyttes til legitimering og myten om kontroll

Den måten som kommunen benytter årsrapporten på i kommunikasjonen med staten, indikerer at rapporten kan knyttes til kommunens legitimering overfor staten. Fra kommunens side er årsrapportene, som nevnt, svært løst koplet til rapporteringen som måtte gjøres i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet. Årsrapportene ble sendt til staten som en orienteringssak. Kommunen forventet imidlertid ikke å få reaksjoner fra staten dersom det ikke dreier seg om formelle feil. Årsrapportene synes derfor å virke som en orientering overfor staten om at kommunen arbeider med sin økonomistyring, dvs. årsrapportarbeidet er et symbol på at noe gjøres for å forbedre økonomistyringen. Gjennom å sende årsrapportene til staten legitimerer kommunen seg følgelig som økonomistyringsorientert. Jeg minner her om at rådmannen i tilknytning til ved-

taket om å påbegynne årsrapportarbeidet (kfr. kapittel 1) la vekt på at dette arbeidet måtte betraktes i lys av kommunens behov for bedre styringsredskaper.

KAD synes da også at det er fint at kommunen er opptatt av å få fram resultatene av det den gjør. Ettersom KAD ikke har brukt årsrapportene som de mener er resultatorienterte, betyr det at KAD ikke er interessert i regnskapsinformasjon for å vurdere resultatene av det kommunen gjør. Staten er som nevnt foran opptatt av at kommunen følger de regler som er fastsatt av staten for hvordan rapporteringen skal skje. Årsrapportene er ikke knyttet til disse reglene. Det er derfor ikke overraskende at KAD ikke benytter rapportene. Mer overraskende er det at en av aktørene hos fylkesmannen uttrykte at han brukte rapportene i forbindelse med vurderingen om hvorvidt kommunen fulgte opp langtidsplanen. Også Monsen (1989) viser at aktører hos fylkesmannen uttrykker at de anvender årsrapportene i forbindelse med vurderingen av hvordan kommunen følger opp planen.

Den aktøren hos fylkesmannen som uttrykte at han brukte årsrapportene, mente at kommunen fulgte planen godt. Den informasjonen i årsrapportene som han var spesielt opptatt av, var utviklingen i drifts- og investeringsutgiftene. Det er naturlig at aktørens interesse var knyttet til disse forholdene. I planen (kfr. langtidsbudsjettet for kommunen, 1986-89), er hovedkonklusjonene nettopp at kommunens driftsutgifter bare skal øke med fra 0,1 til 0,7 prosent årlig i denne perioden. Investeringsutgiftene forutsettes holdt konstant, dvs. uten vekst. I årsrapporten for 1986, som denne aktøren hadde benyttet, framgår det at de gjennomførte investeringene i 1986 er ca. 20 prosent høyere enn budsjettert i årsbudsjettet for 1986. Driftsutgiftene vokste reelt med mer enn 3 % i forhold til 1985. I årsrapporten understrekes det derfor at styringen bør forbedres. Det var derfor uventet at denne statlige aktøren med bakgrunn i årsrapporten syntes at kommunen fulgte planen godt opp. Ettersom denne aktøren ikke ytterligere grunngav hvorfor han mente at kommunen fulgte godt opp, er det vanskelig å avgjøre hvorfor han syntes at dette var en bra oppfølging selv om planen ikke ble fulgt. En mulig forklaring er at han ikke hadde forventet en oppfølging i tråd med planen. En annen er at han ikke har satt seg særlig grundig inn i årsrapporten. En tredje forklaring kan være at aktøren til tross for at han ikke uttrykte det, la vekt også på andre forhold. Ytterligere en forklaring er at denne aktøren tenkte i planer. Når han mener at kommunen har fulgt godt opp, kan det skyldes at han vet at kommunen stadig utarbeider nye planer. Kommunen må sende inn alle lovbestemte planer som f.eks. årsbudsjettene til fylkesmannen. Denne forklaringen tilkjenner, som tidligere nevnt, at planlegging og handling kan leve i to atskilte verdener (kfr. Høgheim et al., 1988a). Dermed kan denne aktøren gjerne benytte årsrapportene for å få et inntrykk av hva kommunen gjør. Når det dreier seg om oppfølgingen av planene, kan aktøren derimot være mest opptatt av hvordan den opprinnelige planen følges

opp i de nye planene. Disse forklaringsmulighetene kan selvsagt bare bli spekulative antakelser. Det viktige her er imidlertid å få fram at årsrapporten synes å ha en plass hos fylkesmannen i tilknytning til oppfølgingen av kommunen. Selv om denne plassen er noe dunkel, synes årsrapporten for staten i alle fall å kunne knyttes til myten om at kommunen arbeider med å få kontroll over økonomien, dvs. kommunen arbeider med å få bedre økonomistyring.

5.3.3 Samspillet mellom kommunen og statsbankene

Også ved drøftingen av regnskapets funksjoner i dette samspillet, vil jeg først gå inn på de ordinære regnskapene. Deretter drøftes årsrapportens funksjoner.

De ordinære regnskapenes funksjoner kan knyttes til myten om kontroll, legitimering og makt

Statsbanklånene ble regulerte etter detaljerte regler. Prosedyrene i samspillet mellom kommunen og statsbankene minner derfor mye om prosedyrene i samspillet mellom kommunen og staten i tilknytning til de ordinære tilskuddene. Regnskap kommer imidlertid i mindre utstrekning inn i samspillet med statsbankene enn i samspillet med statsetatene. Bare en av statsbankene krevde rapportering om hvordan lånemidlene hadde blitt anvendt. Når jeg senere refererer til statsbanken, er det følgelig denne banken jeg tenker på. Gjennom dette kravet knytter også rapporteringen i dette samspillet seg til myten om at regnskap innebærer kontroll. Kommunen underbygger denne myten ved å være påpasselig med å sende inn rapporter slik som reglene tilsier, dvs. kommunen legitimerer seg overfor statsbanken ved å følge reglene for samspillet. Regnskapsrapporteringen virker også til å definere hvem som er den sterkeste part i dette samspillet, dvs. kravet om rapportering understreker at statsbanken er den mektigste part i samspillet.

Konklusjonen blir følgelig at de ordinære regnskapene i dette samspillet fungerer omtrent på samme måte som i samspillet vedrørende de ordinære tilskudd. Imidlertid er statsbanklånene ikke så detaljregulerte som tilskuddene. Bl.a. er det ikke krav om at regnskapsrapportene til statsbanken skal være revisorattesterte. Det har heller ikke framkommet at statsbanken benyttet rapportene fra kommunen som grunnlag for sin egen regnskapsutarbeidelse. Følgelig har kommunens regnskap ikke en legitimeringsfunksjon for statsbanken slik som prosjektregnskapene hadde det for statsetatene.

Årsrapporten fungerer ikke i dette samspillet

En aktør i den statsbanken som ikke krevde regnskapsrapportering fra kommunen, uttrykte glede over at banken slapp å motta regnskap fra kommunene. De tradisjonelle kommuneregnskap-

ene utgjorde så store dokumenter at banken som hadde kontakt med de fleste av landets kommuner, fikk store lagringsproblemer om hver kommune hvert år skulle sende inn regnskap. Banken gjorde derfor ingenting for å motivere kommunene til å sende inn regnskap. Ettersom årsrapporten er av betraktelig mindre format, skulle en kunne forvente at denne var uproblematisk for banken. Imidlertid var ingen av statsbankene interesserte i å motta en slik rapport fra de kommuner som de hadde forretninger med. Ingen av de relativt detaljerte reglene som søknadene om statsbanklån ble vurderte etter, åpnet for å gjøre vurderinger ut fra den type informasjon som framkom i årsrapporten. Dermed ville det bildet av kommunen som en årsrapport tegnet, kunne forstyrre den beskrivelsen av kommunen som reglene tilsa. En årsrapport ville dermed kunne skape problemer for de aktørene i bankene som skulle gjøre vurderingene. Konklusjonen blir dermed at årsrapporten ikke fungerer i samspillet tilknyttet statsbanklånene.

5.3.4 Samspillet mellom kommunen og de private bankene

På samme måte som i drøftingene ovenfor, vil jeg først drøfte de ordinære kommuneregnskapenes funksjoner og deretter årsrapportens funksjoner i dette samspillet.

De ordinære regnskapenes funksjoner kan knyttes til legitimering

Sammenlignet med samspillet mellom kommunen og staten, har det ordinære regnskapet, det vil her si det tradisjonelle kommuneregnskapet, få funksjoner i samspillet mellom kommunen og de private bankene. Ettersom forholdet mellom kommunen og disse bankene er lite formalisert, er det i disse samspill lite behov for den type regnskap som kommunens tradisjonelle regnskap utgjør. Både kommunen og bankene benytter imidlertid dette regnskapet for å legitimere seg overfor staten. Denne legitimeringen må sees i sammenheng med at staten satte krav om at regnskapsinformasjon skulle framkomme i låneprospektene. Gjennom regnskapsoppstillingene som i de aller fleste låneprospektene er hentet direkte fra det tradisjonelle kommuneregnskapet, viser så vel bankene som er involverte som kommunen at de følger reglene som staten har satt. Ingen av aktørene mente at denne informasjonen ble benyttet i forbindelse med investorernes vurderinger.

I tilknytning til legitimeringsfunksjonen må det også påpekes tre forhold som ikke direkte er relatert til kommunens regnskap. Disse forholdene viser at kontakten med kommunen utgjør muligheter for de private bankene til å legitimere seg i ulike sammenhenger. For det første må det bemerkes at selv om disse bankene ikke var interesserte i å benytte regnskap for å følge opp låneforretningene med kommunen, var de opptatt av at lånene var ment å gå til investeringer. En av bankene benyttet i sitt eget

regnskap disse planlagte formålene som en presentasjon av hva utlåneene gikk til. Gjennom interessen for låneformålene før selve kontraktsinngåelsen, får bankene fram at de låner ut til de riktige formålene, dvs. til investeringer. Dermed legitimerer de seg så vel overfor egne interne kontrollorgan som i forhold til sine omgivelser. Selv om det bare kan bli en spekulativ antakelse, faller det fristende å antyde at disse bankenes manglende interesse for å motta regnskap fra kommunen, kan sees i lys av at regnskapene kan virke truende i relasjon til denne legitimeringen. Regnskapene vil nettopp kunne virke til å sette spørsmålsteget ved om lånemidlene benyttes til de "riktige" formålene.

Derneft merker en seg at de private bankene står så å si i kø for å inngå avtaler med kommunen. I forbindelse med refinansieringen av utenlandslåneene framgikk det at bankene nærmest vokter på hverandre for å slippe til med forretninger med kommunen. Årsakene til at forretninger med kommunen er attraktive, er mange. Foruten at forretningene ansees som svært sikre, er de også lønnsomme. Selv om en del av bankene betraktet låneforretningene som ulønnsomme, framkom det at slike forretninger indirekte, som følge av de forretningene som fulgte i kjølvannet av låneene, kunne være svært lønnsomme. I og med at det var konkurranse om låneforretningene, var det også forbundet med prestisje å ha slike forretninger. En av bankaktørene påpekte også at kommuneforretningene, i og med at de var knyttet til allmennyttige formål, kunne påvirke bankens image slik at den framstod som aktverdigg. Underforstått at ikke alle bankens engasjementer var egnet til å gi banken den aktelse som den gjerne ville ha. Enkelte bankaktører påpekte også at bankene etter tradisjonen hadde et ansvar for finansiering av kommunale aktiviteter. Gjennom låneforretninger med kommuner fikk bankene fram at de tok ansvar for å finansiere aktiviteter som bankenes omgivelser oppfattet som allmennyttige. Dermed framtrer det at ved siden av de økonomiske lønnsomme sidene ved de kommunale låneforretninger, virker kontakten med kommunen til å legitimere banken både som en attraktiv bank, dvs. den var valgt av kommunen i konkurranse med andre banker, og som en allmennyttig institusjon.

Som det tredje forhold viser også DNC's engasjement i forbindelse med årsrapportkonkurransen at regnskap kan anvendes som et grunnlag for å få kontakt med kunder. Da idéen til konkurransen ble lansert, var den knyttet til at det tradisjonelle kommuneregnskapet var dårlig egnet som ledelsesverktøy. Det tok imidlertid relativt lang tid fra idéen ble unnfanget og til konkurransen ble tillyst. I denne tiden ble ledelsesverktøyperspektivet dempet. Bankaktørene som administrerte konkurransen, påpekte at konkurransen skulle vise at DNC også var en bank for kommuner, dvs. bankens interesse for kommuneregnskap skulle skape eksistensberettigelse for banken i kommunemarkedet. Mange av de andre bankaktørene som jeg samtalte med, vurderte da også dette tiltaket fra DNC som et tiltak som banken benyttet for å legitimere seg overfor kommunene. Bankaktørene syntes DNC hadde vært smart som benyttet

kommuneregnskapet på denne måte.

Årsrapportens funksjoner kan knyttes til myten om kontroll, legitimering og minne

Selv om låneprospektene bare er formaliteter, benytter kommunen i det siste prospektet som jeg har studert, oppstillinger direkte hentet fra årsrapporten. Kommunen hadde fått positive reaksjoner på årsrapporten fra sine bankforbindelser. Gjennom å innarbeide disse oppstillingene i prospektet, viser kommunen at den har arbeidet med sin regnskapsrapportering. Den får dermed signalisert at den er opptatt av å følge opp den økonomiske utviklingen i kommunen, dvs. den skaper en myte om at den har kontroll over økonomien. Gjennom denne myten legitimerer kommunen seg overfor låneinvestorene. Det må her minnes om at det i kapittel 1 ble påpekt at en måte å legitimere seg på, var nettopp ved å bli identifisert med verdier som var vel legitime (kfr. også Richardson/Dowling, 1986).

Dette forholdet framtrer enda sterkere i kommunens oversendelse av årsrapporten til alle bankkontaktene. Ved at årsrapporten inneholder oversiktlige regnskapsoppstillinger og også regnskapskommentarer, noe som er uvanlig i kommuneregnskap, signaliserer kommunen at den har oversikt over sin økonomi, dvs. kommunen skaper en myte om at den har kontroll. Ettersom det å ha kontroll gjerne forbindes med det å være rasjonell, innebærer det at kommunen gjennom årsrapportene formidler at den gjennomfører sin virksomhet på en rasjonell måte.

Årsrapporten har også legitimeringsfunksjoner for de private bankene. Bankene ønsket å inngå forretninger med kommunen, og de hadde følgelig behov for å legitimere seg i relasjon til kommunen. For bankene var det viktig å framstå slik at kommunen ble interessert i å inngå forretninger. Mange av bankaktørene påpekte at regnskapsinformasjon fra kommunen var viktig som et grunnlag for samtaler med kommunen. Regnskapsinformasjon fra kommunen gav bankaktørene mulighet til å framstå som velorienterte om kommunen. Alle aktørene i de utenlandske bankene påpekte at årsrapporten var særdeles godt egnet som et slikt konversasjonsgrunnlag. Gjennom årsrapporten kunne de raskt sette seg inn i hva kommunen bestod av og hvordan den finansielle situasjonen var. Dermed kunne de framstå som interessante samtalepartnere. Underforstått at det var lettere å få bankforretninger med kommunen når en kunne framstå som godt orientert enn om en på forhånd hadde lite kjennskap til kommunen. Dermed framgår det at informasjon fra årsrapporten ble ansett som nyttig for bankene fordi denne informasjonen kunne tjene til å legitimere interesse for kommunen.

Ingen av bankaktørene mente at rapporten ville bety noe som helst i forbindelse med vurderingen av forretningsvilkårene. Årsrapporten hadde heller ingen hensikt i tilknytning til oppfølging av lånene. Den gikk rett i arkivet, men ble hentet fram i

forbindelse med at bankaktørene skulle ha nye samtaler med kommunen. I og med at regnskapene ikke ble liggende i arkivet, men ble tatt fram ved behov, har regnskapet også en minnefunksjon for disse bankene. Med minnefunksjon mener jeg at informasjonen i årsrapporten blir tatt var på, og at denne ivaretagelsen skjer på en systematisk måte. Høgheim et al. (1986) og Monsen (1989) påpekte at årsrapporten hadde en tilsvarende minnefunksjon både for den enkelte kommunepolitiker og også på et organisasjonsnivå. Minnefunksjonen slik den framtrer for bankene kan også relateres til så vel individ som organisasjon. Rapporten ble ikke liggende hos den enkelte bankaktør, men arkivert og gjort tilgjengelig for alle bankens aktører som hadde kontakt med kommunen.

5.3.5 Oversikt over funksjonene

Som det har framgått ovenfor, kan det knyttes spesifikke myter til regnskapsrapporteringen og regnskapsinformasjonen i flere av de studerte samspill. Det framkom også at regnskapets funksjoner i de studerte samspill kunne relateres til flere av de funksjonene som framkom gjennom de tidligere studiene. I figur 5.3 på neste side har jeg oppsummert hvilke funksjoner som framkom i de ulike samspill. Denne oversikten omfatter de funksjonene som er blitt påvist dels i avsnitt 5.2, og dels tidligere i dette avsnittet. Figuren er oppbygd på den måten at den tar utgangspunkt i de to samspill som jeg har studert, dvs. samspillene mellom kommunen og henholdsvis staten og bankene. For hvert samspill er de to ulike prosedyrene i samspillet spesifisert, dvs. samspillet mellom kommunen og staten er inndelt i ordinære og ekstraordinært tilskudd, og samspillet mellom kommunen og bankene er inndelt i statsbanklån og privatbanklån. For hver av disse prosedyrene er det spesifisert hvilke funksjoner regnskap har for henholdsvis kommunen og den aktuelle finansielle institusjon, dvs. enten staten eller bankene. Funksjonene er videre relatert til de ulike regnskap som inngår i samspillene, dvs. kommunens ordinære regnskap og årsrapporten. Når det i figuren framkommer enkelte tomme rubrikker, indikerer dette at det aktuelle regnskapet ikke fungerer i det aktuelle samspillet.

				REGNSKAPETS FUNKSJONER	
				Ordinære regnskap	Årsrapporten
I S A M S P I L L	MELLOM KOMMUNEN OG STATEN	Ordinære tilskudd	For kommunen	Legitimering	
			For staten	Kontrollmyte Legitimering Makt Beslutning	
		Ekstraordinært tilskudd	For kommunen	Legitimering	Legitimering
			For staten	Kontrollmyte Legitimering Makt Beslutning	Kontrollmyte
	MELLOM KOMMUNEN OG BANKENE	Statsbanklån	For kommunen	Legitimering	
			For stats- bankene	Kontrollmyte Makt Beslutning	
		Privatbanklån	For kommunen	Legitimering	Legitimering
			For privat- bankene	Legitimering Beslutning	Kontrollmyte Legitimering Minne

Figur 5.3 Regnskapets funksjoner i de studerte samspill

5.4 BEGREPET REGNSKAPETS FUNKSJONER

I kapittel 2 framgikk det at jeg valgte å benytte begrepet regnskapets funksjoner som et arbeidsbegrep i denne studien. Idéen med begrepet var at det skulle fange opp den mening regnskap har og får i de studerte samspill. Ettersom studien nå er gjennomført, er tiden inne for å forsøke å gjøre dette arbeidsbegrepet klarere. Denne klargjøringen er direkte knyttet til og utviklet fra denne studiens empiri. Det må følgelig alt nå skytes inn at jeg her ikke skal forsøke meg med noen generell og entydig definisjon av begrepet regnskapets funksjoner. Det å få fram en slik definisjon har da heller ikke vært noen intensjon med denne studien.

Forsøket på å klargjøre begrepet regnskapets funksjoner innebærer likevel en generalisering som går på forståelsen av regnskapets funksjoner. Denne generaliseringen er av analytisk karakter (kfr. kapittel 2 og Yin, 1984) på den måten at klargjøringen av begrepet regnskapets funksjoner med utgangspunkt i denne studiens empiri, forhåpentligvis gir tankegodt som kan benyttes som grunnlag for å forsøke å forstå også andre virkeligheter.

Dette forsøket på å gjøre begrepet klarere har jeg gjort stegvis gjennom fire avsnitt. I det første avsnittet refereres det til de perspektivene som ovenfor har dannet grunnlaget for drøftingen av regnskapets funksjoner, dvs. i dette avsnittet tilkjennegis det at regnskapets funksjoner kan være av så vel instrumentell som symbolsk art. I det andre avsnittet er interessen knyttet til begrepet regnskapets funksjoner og konteksten. Som en forlengelse av denne drøftingen, går jeg i tredje avsnitt inn på sammenhengen mellom regnskapets ulike funksjoner i det enkelte samspill. I siste avsnitt sees begrepet regnskapets funksjoner ut fra et nettverk av betraktninger.

5.4.1 Instrumentelle og symbolske perspektiv

Innledningsvis til dette kapitlet redegjorde jeg for at meningen med regnskapsrapporteringen og regnskapsinformasjonen kunne knyttes til myter, og at disse mytene kunne forstås med utgangspunkt dels i et instrumentelt og dels i et symbolsk perspektiv. Slik jeg definerte det instrumentelle og det symbolske perspektivet, kunne det skapes et inntrykk av at denne todeling- en var absolutt. Imidlertid kan en og samme situasjon være slik at den kan forstås med utgangspunkt i både instrumentelle og symbolske perspektiv (kfr. f.eks. Alvesson/Berg, 1988:79ff). Om f.eks. den ene parten i spillet benytter regnskapet på en symbolsk måte for å få fram virkelighetsoppfatninger som videre påvirker "motpartens" måte å handle på, så får virkelighetsoppfatningene en instrumentell dimensjon. I en slik situasjon er altså symbolene instrumentelle. Et slikt resonnement minner om den funksjonalistiske tenkemåte (kfr. kapittel 1), dvs. at en kan forklare funksjonenes årsakssammenheng. Imidlertid er det ikke lett å påvise årsakssammenhenger mellom symbolenes signaleffekter og organisasjonenes tilpasninger. Det er f.eks. vanskelig å avgjøre om det er symbolene som medfører tilpasningen, eller om symbolene finnes fordi tilpasningen krever det, dvs. tilpasningen er gitt og symbolene må innrettes deretter.

Ut fra denne studiens empiri kan det heller ikke angis generelt hvordan de symbolske og de instrumentelle perspektivene virker inn på hverandre. Imidlertid gir studien flere eksempler på at det symbolske og det instrumentelle virker i et vekselspill. Som det f.eks. framgikk i kapittel 3, uttrykte de statlige aktørene at idéen med kommunens regnskapsrapportering i tilknytning til de ordinære tilskuddene var kontroll. Idéen var følgelig av instrumentell karakter. Den kontrollmyten som rapporteringen kunne knyttes til, var det imidlertid mulig å forstå minst like mye ut fra et symbolsk som ut fra et instrumentelt perspektiv. I tillegg hadde rapporteringen bl.a. den virkning at den symboliserte at staten hadde makt overfor kommunen.

Et annet eksempel på et slikt vekselspill framkommer i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet. I forhandlingene med staten benyttet kommunen det regnskapsmessige underskuddet

for å belyse at den økonomiske situasjonen var svært vanskelig. Staten har som nevnt utarbeidet reglene for kommunens regnskap, og etter disse reglene skal regnskapet vise hvordan det vedtatte budsjettet er fulgt opp (kfr. Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1971). Dersom kommunen hadde fulgt de løpende budsjett, skulle det ikke blitt registrert regnskapsmessige underskudd. Staten argumenterte da også ut fra dette svært instrumentelle perspektivet, dvs. de regnskapsmessige underskuddene innebar at kommunen ikke hadde styring på økonomien. Imidlertid hevdet kommunen at underskuddene reflekterte en vanskelig situasjon som staten hadde ansvaret for. Kommunen argumenterte følgelig ut fra et symbolsk perspektiv. Staten aksepterte i alle fall delvis denne argumentasjonen, og effekten ble at kommunen fikk tilført det ekstraordinære tilskuddet, dvs. effekten ble svært instrumentell.

Som følge av dette tilskuddet satte staten krav om at det skulle sendes inn særskilte regnskapsrapporter. Dette kravet signaliserer at kommunen vil bli kontrollert, dvs. kravet om regnskap kan betraktes ut fra et instrumentelt perspektiv. Som tidligere vist ble imidlertid disse rapportene ikke benyttet til å kontrollere kommunens økonomiske utvikling slik som et klassisk kontrollperspektiv forutsetter. Derimot signaliserte rapportene at prosedyrene ble fulgt, og virkningen ble at kommunen legitimerte seg overfor staten, dvs. det symbolske perspektivet kom inn i samspillet igjen. En videre følge av disse rapportene var imidlertid svært instrumentell, dvs. de ekstraordinære tilskuddsmidlene ble videreført slik at de framstod som en ordinær strøm av tilskuddsmidler.

Konklusjonen blir følgelig at regnskapets funksjoner i de studerte samspill kan forstås med utgangspunkt dels i instrumentelle og dels i symbolske perspektiv. Disse perspektivene kan videre gripe inn i hverandre slik at det oppstår et gjensidig vekselspill mellom de funksjonene som kan forstås med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv, og de funksjonene som kan forstås med utgangspunkt i et symbolsk perspektiv.

5.4.2 Regnskapets funksjoner er kontekstspesifikke

Som drøftingen foran har vist, kfr. også figur 5.3, framkom ikke de samme funksjonene i alle samspill. De ulike funksjonenes klarhet eller styrke varierte også fra samspill til samspill. Nedenfor drøfter jeg hvordan forskjellene mellom funksjonene i de ulike samspill kan forstås med utgangspunkt i kontekstuelle forhold.

Regnskapets funksjoner "matcher" konteksten

De ordinære kommuneregnskapene er betraktelig mer funksjonsrike i samspill hvor staten og statsbanken er involvert, enn i kommunens samspill med de private bankene. Når det gjelder årsrapportens funksjoner i disse samspill, er imidlertid situasjonen den helt motsatte, dvs. årsrapporten kommer mer aktivt

inn i samspill mellom kommunen og de private bankene enn i samspill hvor staten og statsbanken er involvert.

Samspeillet mellom kommunen og statsetatene, dvs. vedrørende de ordinære tilskudd, og samspeillet mellom kommunen og den statsbanken som krevde at kommunen skulle regnskapsrapportere, er som nevnt strengt formalisert. Når regnskapets funksjoner i disse samspill kan knyttes til kontrollmyten, legitimeringen av at regler følges og øyensynliggjøringen av maktforhold, kan det forklares med at nettopp disse forholdene er viktige i den virkelighet hvor disse samspill finner sted.

Selv om de ordinære kommuneregnskapene hadde en beslutningsfunksjon for enkelte av de private bankene, og selv om disse regnskapene også hadde en legitimeringsfunksjon på den måten at så vel kommunen som bankene gjennom regnskapsoppstillingene i låneprospektene kunne legitimere seg som regelfølgere overfor staten, så reflekterte ikke disse regnskapene den lite formaliserte virkeligheten hvor samspeillet mellom kommunen og disse bankene fant sted. Denne virkeligheten er preget av at bankene ønsker å ha forretninger med kommunen, og av at kommunen ønsker å framstå som profesjonell og rasjonell når det gjelder økonomistyring. Først etter at årsrapporten kom inn i samspeillet ble det en bedre "matching" mellom regnskapet og dets kontekst. Den nye årsrapporten gav kommunen mulighet til å vise at den var profesjonell, samtidig som årsrapporten gav bankene et grunnlag for å vise sine interesser overfor kommunen. Årsrapportens kontrollmyte-, legitimerings-, og minnefunksjoner i samspeillet mellom kommunen og de private bankene reflekterer følgelig den virkeligheten hvor regnskapet fungerer. Når kommunen velger å introdusere årsrapporten i samspeillet med de private bankene, mens den er mer tilbakeholden i samspeillet med statsetatene og statsbanken, kan det følgelig forstås som at kommunen tilpasser rapporteringen til konteksten.

De private bankene er som omtalt i kapittel 1 mer handlingsorienterte organisasjoner enn staten som er en mer representerende, politisk orientert organisasjon. Handlingsorienterte organisasjoner er i motsetning til politiske organisasjoner mer regnskapsresultatorienterte. Politiske organisasjoner er mer prosedyre- og regelorienterte enn det handlende organisasjoner er. Ved at kommunen presenterer seg gjennom årsrapportene overfor de private bankene, og gjennom de regelbundne regnskapene overfor staten og statsbanken, har den tilpasset seg til disse to virkelighetskonstruksjonene, dvs. den har tilpasset seg til to ulike regnskapsverdener. Det må her innskytes at før årsrapporten ble introdusert, sendte kommunen mer sjelden regnskapsrapporter til de private bankene. De nye årsrapportene har følgelig gitt kommunen en mulighet som den ikke hadde tidligere, til å framstille seg som profesjonell og økonomistyringsorientert.

Pfeffer (1982) understreker at når en organisasjon har utviklet strukturer som matcher kravene i omgivelsene, så er dette et tegn på at organisasjonen er effektiv. Det må her tilføyes at kommunens effektivitet ut fra dette perspektivet ikke bare framkommer ved rapporteringen. Generelt stiller kommunen opp i samspillene med enheter og aktører som "matcher" kravene og forventningene i omgivelsene. Det er kommunens sentral-administrasjon og kommunens toppledelse som møter toppnivået i staten og bankene. I kommunikasjonen vedrørende de ordinære tilskudd er det fagdepartementene i staten som framstår som staten. Kommunen har da også valgt å la kommunal-avdelingene representere kommunen i denne kommunikasjonen.

Kommunens introduksjon av årsrapporten overfor staten i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet, kan også sees på som en tilpasning i forhold til kravene i omgivelsene. Selv om det her er agenten, dvs. kommunen, som introduserer rapporten, så må introduksjonen sees i lys av at kommunen var stilt overfor krav om å gjøre noe med sin økonomistyring (kfr. kapittel 1). Mens den ordinære regnskapsrapporteringen gav kommunen svært begrensede muligheter for å vise at den arbeidet med økonomistyringen, gav årsrapporten konkrete signaler til staten om at kommunen gjorde noe ut over det vanlige for å forbedre styringen.

Selve utarbeidelsen av årsrapporten kan også på en annen måte sees på som en tilpasning i forhold til konteksten. Som det framgikk i kapittel 1, omfatter konteksten strukturer og prosesser så vel i som utenfor organisasjonen. Som det også framgikk i kapittel 1, kan årsrapporten betraktes som rådmannens beretning til kommunens politikere. Ved at rådmannen står som den ansvarlige for årsrapporten, understrekes det følgelig at rådmannen har makt, dvs. makt til å endre regnskapsrapporteringen. Etter som rådmannen har den øverste posisjonen i kommunens administrative hierarki, "matcher" årsrapporten kravene i den "interne" konteksten, dvs. kravene om at rådmannen skal være den mektigste i kommunens administrasjon. Denne maktfunksjonen "matcher" imidlertid også kravene i den "eksterne" konteksten, dvs. statens krav om at noe måtte gjøres med økonomistyringen i kommunen. Gjennom årsrapporten signaliseres det til staten at rådmannen har mot og makt til å gjøre noe for å forbedre styringen.

Selv om det ligger på kanten av de forhold som det er naturlig å gå inn på i denne studien, må det innskytes at den samme type tilpasning til konteksten som årsrapporten innebærer i relasjon til staten, finner en også i tilknytning til utviklingen av de kommunale regnskapsforskrifter. Disse regnskapsforskriftene er etter hvert blitt svært omfattende og vanskelige å forstå, og til og med fra statlig hold har det vært hevdet at kommuneregnskapene var vanskelige å bruke (kfr. Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1983 og 1986). Som følge av den kritikk som disse regnskapsforskriftene har fått, dels fra internt statlig hold og dels fra kommunalt hold (kfr. f.eks. Lund, 1983), har staten

utarbeidet et forslag til nye forskrifter (Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1988). Det må her innskytes at dette forslaget synes å være påvirket av enkelte idéer fra Bergen kommunes nye årsrapport (Monsen, 1989). En av idéene i dette forslaget er at de enkelte regnskapsdata og regnskapsrapporter skal kunne anvendes i den enkelte kommunes løpende økonomistyring. Selv om dette forslaget ennå ikke er vedtatt, indikerer det at også utviklingen av regnskapsforskriftene er påvirket av konteksten. Ved at det er staten som også etter dette forslaget skal fastsette hvordan kommunene skal registrere transaksjonene og regnskapsrapportene, virker forslaget også til å underbygge den makt som staten har i denne konteksten.

Konklusjonen blir følgelig at de regnskap som inngår i samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner, er tilpasset konteksten for samspillet. Regnskapets funksjoner er derfor kontekstspesifikke. Med kontekstspesifikke funksjoner mener jeg at de funksjonene som regnskap har, reflekterer den virkeligheten hvor regnskap fungerer. Videre viser så vel introduksjonen av årsrapporten i samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet som utviklingen av regnskapsforskriftene at regnskap endres når konteksten krever det. Dette innebærer at når det er begrensede muligheter for å legitimere regnskapet i relasjon til konteksten, så endres regnskapet. Den aktør eller den organisasjon som iverksetter denne endringen, må ha makt i den aktuelle kontekstuelle sammenhengen. Selve endringen virker videre til å underbygge denne makten.

Regnskap er funksjonsrikt i institusjonaliserte samspill

Som det framgikk ovenfor, var samspillet så vel mellom kommunen og statsetatene som mellom kommunen og statsbanken institusjonalisert. Selv om begge disse samspill var institusjonaliserte, var institusjonaliseringen i samspillet tilknyttet de ordinære tilskuddene kommet lenger, i form av at det var utviklet flere formaliteter og prosedyrer som måtte overholdes i dette samspillet, enn i samspillet tilknyttet statsbanklånene. Kommunens ordinære regnskap er da også mer funksjonsrikt i samspillet tilknyttet de ordinære tilskudd enn i samspillet vedrørende statsbanklånene. Dermed framkommer det at institusjonaliseringen synes å påvirke regnskapets funksjoner.

Årsrapporten som ikke reflekterer den institusjonaliserte konteksten, ble da også problematisk og virket truende i disse samspill. Meyers (1986:350 ff) studie gir også indikasjoner som virker delvis støttende for denne forståelsen av sammenhengen mellom regnskapets funksjoner og konteksten. Han påpeker at i byråkratiske organisasjoner med svært standardiserte regler vil regnskap tjene en underordnet rolle. Dette fordi regnskap kan tegne andre virkelighetsperspektiv enn de som reglene tillater. Årsrapporten er ikke oppbygd etter de regler som er ment å styre samspillet mellom kommunen og henholdsvis statsetatene og statsbanken, dvs. årsrapporten "matcher" ikke konteksten, og den virker følgelig truende og bidrar til å skape pro-

blemer for så vel kommunen som statsetatene og statsbanken.

Kun i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet kommer årsrapporten inn i samspillet mellom kommunen og staten. Årsrapportens inntreden er svært forsiktig, dvs. det er først og fremst kommunens ordinære regnskap som fungerer også i dette samspillet. Denne inntreden kan imidlertid forstås med utgangspunkt i at samspillet tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet ikke er så institusjonalisert som de ordinære tilskuddssamspill, dvs. årsrapporten utgjør i tilknytning til det ekstraordinære tilskuddet ikke en trussel på den måten at den tegner andre virkelighetsbilder enn de som de institusjonaliserte reglene for samspillet tilsier. Som nevnt ovenfor tegner imidlertid årsrapporten et bilde som er overensstemmende med det spesifikke krav som staten har satt, dvs. årsrapporten signaliserer at kommunen arbeider med økonomistyringen. Når årsrapporten likevel kun kommer forsiktig inn i samspillet, kan det forstås med utgangspunkt i at staten etter hvert styrte også dette samspillet inn i mer institusjonaliserte former, dvs. inn i former hvor rapportering etter regler er viktig.

Når jeg ovenfor nevnte at Meyers (1986) studie bare delvis virker støttende i forhold til denne studien, kommer det av at denne studien har vist at når regnskapet er tilpasset de standardiserte reglene for samspillet, så har regnskapet viktige funksjoner i samspillet. De som er involvert i samspillet, får gjennom regnskapsrapportene og selve rapporteringen muligheter til å tolke virkeligheten slik at reglene underbygges. Det er dermed nærliggende å anta at jo mer institusjonalisert samspillet er, jo flinkere er de som er involvert i samspillet, blitt til å gi regnskapet mening, dvs. mening i relasjon til de reglene som gjelder i samspillet. Denne antakelsen underbygges av at regnskapet, som nevnt, er mer funksjonsrikt i samspillet mellom kommunen og statsetatene enn i samspillet mellom kommunen og statsbanken.

Konklusjonen blir følgelig at jo mer institusjonalisert et samspill er, jo mer funksjonsrikt blir regnskapet som er tilpasset dette samspillet. Om en videre oppsummerer hele dette avsnittet, blir konklusjonen at regnskapets funksjoner er knyttet til konteksten, dvs. funksjonene er avhengige av i hvilke samspill regnskap fungerer. Den skissen som ble presentert i kapittel 1 (kfr. figur 1.5, kfr. også Mellemvik et al., 1988), og som uttrykte at regnskapets funksjoner ville være påvirket av konteksten, bekreftes følgelig i denne studien. Imidlertid framkom det ikke fra skissen at regnskap hadde så kontekstspesifikke og sammensatte funksjoner som studien av samspillet mellom kommunen og dens finansielle institusjoner har vist. Det framkom heller ikke i skissen at institusjonalisering påvirker regnskapets funksjoner.

5.4.3 Konteksten binder funksjonene sammen

Som det framgikk av drøftingen foran, er regnskapets funksjoner ikke isolerte fenomen, men kontekstbestemte og dynamiske på den måten at de er avhengige så vel av institusjonaliseringen som av selve regnskapsrapporten som inngår i samspillet. De enkelte funksjonene som regnskap har i ett og samme samspill, er heller ikke isolerte fenomen. De er derimot sammenvevde.

En måte som funksjonene er sammenvevde på, er ved at de ulike funksjonene som regnskap har for en organisasjon, er sammenkoplet. En annen måte som funksjonene er sammenbundet på, er ved at regnskap får funksjoner for en organisasjon som følge av at det har funksjoner for andre organisasjoner i samspillet. Her må det minnes om at regnskapets tenkte funksjoner som var knyttet til kontroll og beslutningstaking (kfr. kapittel 1), fokuserte på mottakerne av regnskapsrapporter. Gjennom denne studien har det framgått at regnskap fungerer i samspill mellom organisasjoner, og at regnskap følgelig har funksjoner for så vel regnskapsmottakerne, dvs. de finansielle institusjonene, som regnskapsavsenderen, dvs. kommunen. Jeg minner her om at studien har vist at regnskapsavsenderen til og med kan ta initiativet til å bringe inn en regnskapsrapport i et samspill.

Begge disse sammenbindingsmulighetene innebærer at forskjellige funksjoner kan være ulike sider av samme sak. Nedenfor går jeg inn på begge disse sammenbindingsmulighetene.

Ettersom regnskap fungerer ganske likt i samspillet mellom kommunen og staten, tilknyttet så vel de ordinære tilskudd som det ekstraordinære tilskuddet, og mellom kommunen og statsbanken som krevde regnskapsrapportering, har jeg valgt å drøfte funksjonssammenbindingen i disse samspill under ett. Etter denne drøftingen går jeg inn på hvordan funksjonene er sammenbundet i samspillet mellom kommunen og de private bankene. Som det vil framkomme i disse drøftingene, er regnskapets kontrollmytefunksjon svært sentral i flere av funksjonssammenbindingene. Til sist i dette avsnittet vil jeg derfor gå nærmere inn på denne funksjonen.

Funksjonssammenbindingene i samspillet mellom kommunen og henholdsvis staten og statsbanken

Den mening som regnskapet har for staten, kan betraktes med utgangspunkt i kontrollmyten. Gjennom regnskapsrapporteringen framkommer det et bilde av at staten kontrollerer kommunen. Det å ha kontroll er en kilde til makt (kfr. kapittel 1). Følgelig underbygger kontrollmyten statens makt i forhold til kommunen. Denne kontrollmyten virker igjen til å legitimere statens krav om å få tilsendt regnskapsrapporter fra kommunen. Ettersom rapporteringsprosedyrene som kontrollmyten er knyttet til, måtte følges for at staten skulle fatte beslutninger om å gi nye tilskudd, virker kontrollmyten også inn på beslutningsfunksjon-

en. Dermed framstår det at gjennom kontrollmyten er de funksjonene som regnskapets har for staten, innvevde i hverandre.

Regnskapets funksjoner for staten og kommunen er også knyttet til hverandre. Dette framkommer særlig godt i tilknytning til legitimeringsfunksjonen. Den påvisningen som jeg gjorde om at regnskap i de studerte samspill muliggjør legitimering, er ikke overraskende (kfr. f.eks. Cooper, 1980:164; Richardson, 1987:341). Jönsson (1988:3-7-14) uttrykker til og med at det er legitimering som regnskap i det hele tatt dreier seg om. Imidlertid reiser spørsmålet seg, legitimering for hvem? Og nettopp svaret på dette spørsmålet framstår som mer uventet. Denne studien viser at regnskap fra en og samme organisasjon, dvs. kommunen, gjør det mulig både for regnskapsavsenderen og regnskapsmottakeren, dvs. kommunen og staten, å legitimere seg. Som påvist gjør kommunens regnskapsrapporter det mulig for staten å legitimere seg som en grundige kontrollør. Samtidig gjør disse regnskapsrapportene det mulig for kommunen å legitimere seg som regelfølger. Både mottaker og avsender av regnskapsrapportene legitimerer seg følgelig med utgangspunkt i at rapportene signaliserer at regler følges.

Makt- og legitimeringsfunksjonene i dette samspillet er også sammenbundet. Berger/Luckmann (1966) og Dowling/Pfeffer (1975) påpeker at legitimering bare kan være aktuelt dersom en organisasjon skal rettferdiggjøre seg i relasjon til en organisasjon som den er i ett eller annet avhengighetsforhold til. I forholdet mellom kommunen og staten vedrørende tilskuddene definerer selve maktforholdet kommunens avhengighet. Dette innebærer at ettersom staten har makt overfor kommunen, må kommunen legitimere seg overfor staten. Regnskapets makt- og legitimeringsfunksjoner er dermed ulike sider av samme sak.

Kommunens ordinære regnskap fungerer omtrent på samme måte for statsbanken som for staten, dvs. gjennom kontrollmyten er de funksjonene som regnskapet har for statsbanken, innvevde i hverandre. Regnskapets maktfunksjon for statsbanken og regnskapets legitimeringsfunksjon for kommunen er også sammenbundet på lignende måte som i samspillet mellom kommunen og staten.

Konklusjonen blir følgelig at for staten og statsbanken henger regnskapets funksjoner sammen slik at den ene funksjonen følger den andre. Kontrollmytefunksjonen utgjør utgangspunktet. For kommunen har regnskapet bare en funksjon, dvs. legitimeringsfunksjonen (kfr. figur 5.3). Regnskapets funksjoner for staten og statsbanken er også nært knyttet til regnskapets legitimeringsfunksjon for kommunen og vice versa. Imidlertid kan ikke alle regnskapets funksjoner for staten forstås med utgangspunkt i samspillet med kommunen. Funksjonene reflekterer at konteksten også omfatter sammenbindinger med andre organisasjoner. Dette framtrer f.eks. i tilknytning til godkjenning av låneopptak. I tilknytning til denne godkjenningen foretas det ingen særskilt regnskapsrapportering fra kommunen til staten. For staten, dvs. fylkesmannen, har regn-

skap likevel en legitimeringsfunksjon også i tilknytning til lånegodkjennelsen. Dette framtrer gjennom kommunens ordinære innsendelse av det tradisjonelle årsregnskapet til fylkesmannen. Fylkesmannens mottak av årsregnskapet signaliserer til et høyere statlig nivå, KAD, at fylkesmannen følger opp kommunens økonomiske utvikling, inklusive låneforretningene. Den legitimeringsfunksjonen som framtrer i dette forholdet, kan følgelig knyttes til avhengighetsforholdet mellom fylkesmannen og KAD.

Funksjonssammenbindingene i samspillet mellom kommunen og de private bankene

Sammenbindingen mellom de funksjonene som kommunens regnskap har for de private bankene, framtrer i tilknytning til årsrapporten. Som tidligere påvist hadde årsrapporten en kontrollmytefunksjon for disse bankene. Denne kontrollmyten er annerledes enn de kontrollmytene som kunne knyttes til kommunens ordinære regnskap. I tilknytning til de ordinære kommuneregnskapene innebar kontrollmyten at det framkom et bilde av at staten og statsbanken kontrollerte kommunen. Kontrollmyten som kan knyttes til årsrapporten, innebærer et bilde av at kommunen har kontroll over sin økonomi. Den informasjonen som denne myten bygger på, dvs. informasjonen i årsrapporten, er det bankene benytter for å framstå som interesserte i og velinformerte om kommunen. Informasjonen som kontrollmyten bygger på, utgjør følgelig grunnlaget når bankene legitimerer seg overfor kommunen.

Årsrapporten har videre en minnefunksjon for enkelte av disse bankene. De utenlandske bankene arkiverer årsrapportene og andre regnskapsdokumenter i den hensikt å benytte dem ved senere anledninger for å framstå som velinformerte og interessante for kommunen. Minnefunksjonen er følgelig direkte utledet fra legitimeringsfunksjonen på den måten at legitimeringen innebærer et incentiv til å minnes. I og med at årsrapporten, som enhver slik presentasjon, gir et begrenset bilde av kommunen, setter minnefunksjonen også grenser for legitimeringen. Det er den informasjon som framkommer i årsrapporten som blir tatt vare på, og det er følgelig denne informasjon som vil danne grunnlaget for legitimeringen.

Regnskapets funksjoner for kommunen og for disse bankene er også sammenbundet. Dette framkommer f.eks. ved at den legitimeringsfunksjonen som årsrapporten har for kommunen, direkte er knyttet til kontrollmytefunksjonen som rapporten har for de private bankene. Disse funksjonene dreier seg om det samme, dvs. kommunens økonomistyring. Det at funksjonene framstår på forskjellige måter er et resultat av at regnskapet, dvs. årsrapporten, betraktes ut fra to ulike interessenter.

Også i tilknytning til det ordinære kommuneregnskapet framkommer det at regnskapets funksjoner for disse bankene og for kommunen, er sammenvevde. Den legitimeringsfunksjonen

som dette regnskapet har, er knyttet til at så vel bankene som kommunen kan legitimere seg overfor staten ved hjelp av oppstillinger fra disse regnskapene. I tilknytning til de ordinære regnskapenes funksjoner må det påpekes at regnskapets beslutnings- og legitimeringsfunksjoner for de private bankene (kfr. figur 5.3) ikke er sammenbundet. Dette kommer av at disse funksjonene refererer til ulike kontekstuelle sammenhenger. Mens beslutningsfunksjonen refererer til samspillet med kommunen, refererer legitimeringsfunksjonen til samspill mellom kommunen og bankene i relasjon til staten.

Konklusjonen blir følgelig at regnskapets funksjoner for de private bankene er sammenbundet, og at kontrollmytefunksjonen utgjør utgangspunktet for sammenbindingen. Videre er regnskapets funksjoner for de private bankene sammenbundet med den legitimeringsfunksjonen som regnskapet har for kommunen. Det kan videre konkluderes med at ettersom regnskapets funksjoner er kontekstspesifikke, vil bare funksjoner som framkommer i en og samme kontekstuelle sammenheng, være sammenbundet.

Kontrollmyten

Fra de tidligere studiene om regnskapets funksjoner (kfr. kapittel 1) framkom det ikke at kontrollmytefunksjonen ville være så sentral som denne studien har vist. Som det framgikk i kapittel 1 antok vi (Mellempvik et al., 1988) at for en sterk organisasjon ville maktfunksjonen være viktigst, og for en organisasjon med en sterk kontekst ville legitimeringsfunksjonen være viktigst.

For kommunen som kan betraktes som en organisasjon med en sterk kontekst (kfr. kapittel 1), slår denne antakelsen helt til. Regnskapets funksjoner for kommunen kan, som nevnt, knyttes til legitimering. De private bankene har også en relativt sterk kontekst (kfr. kapittel 1), og også for disse bankene framkommer det at regnskapets legitimeringsfunksjon er viktig. Imidlertid var denne legitimeringsfunksjonen for flere av de private bankene nært knyttet til den kontrollmyten som framkom gjennom regnskapet. Dermed framgår det at også kontrollmytefunksjonen er viktig i samspill hvor disse bankene er involvert.

Staten og statsbankene framstår som de "sterkeste" organisasjonene i denne studien, dvs. blant de organisasjonene som denne studien omfatter, har staten og statsbankene de mest avhengige omgivelsene. Regnskapet får da også maktfunksjoner for disse organisasjonene. Disse maktfunksjonene synes imidlertid å være mer følger av enn forutsetninger for kontrollmytefunksjonen. Dermed framkommer det at om en betrakter regnskapets funksjoner ut fra disse organisasjonene, er kontrollmytefunksjonen i alle fall like viktig som maktfunksjonen.

Denne påvisningen om at kontrollmyten er viktig, underbygges også av Meyer (1983) som påpeker at nettopp kontrollmyten er en svært sentral regnskapsmyte. Konklusjonen blir følgelig at i

flere av de studerte samspill kan regnskapets funksjoner nettopp forstås med utgangspunkt i den myten om kontroll som regnskapet kan knyttes til.

5.4.4 Et nettverk av betraktninger

Den påvisningen som ble gjort i forrige avsnitt om at konteksten binder regnskapets funksjoner sammen, går utover det som framkom i kapittel 1 ved drøftingen tilknyttet tidligere studier om regnskapets funksjoner (kfr. også Mellemvik et al., 1988). Ettersom det i tilknytning til disse studiene ikke ble lagt vekt på å få fram de samspill som regnskap fungerer i, kom det heller ikke fram at regnskapets funksjoner kunne være sammenbundet ved at betraktninger fra ulike aktører og organisasjoner kunne knyttes til ett og samme regnskap og en og samme rapportering.

Ettersom det i ett og samme samspill er involvert flere aktører og organisasjoner, som hver legger til grunn sine betraktninger på regnskapet, vil regnskapet funksjoner reflektere et nettverk av betraktninger. Denne studien har også vist at disse betraktningene som aktører og organisasjoner knytter til regnskap, kan forstås ut fra flere innfallsvinkler. Betraktningene kan være av instrumentell eller symbolsk art, de kan være knyttet til konteksten hvor regnskapet inngår, og de kan selvsagt være knyttet til det regnskap som betraktes. Det instrumentelle kan som nevnt påvirke det symbolske og vice versa. I løpet av samspillet kan både konteksten og regnskapets endres. I tillegg kan så vel de aktørene som de organisasjonene som er involvert i samspillet, gjennomgå forandringer i løpet av samspillet. Dermed framkommer det at det nettverket av betraktninger som regnskapets funksjoner kan knyttes til, kan være i stadig bevegelse. Det faller derfor nærliggende å betrakte regnskapets funksjoner, uttrykt i Hopwoods (1983:289) terminologi, som fenomener;

"which are what they aren't, and can become what they weren't".

Det finnes dermed ingen snarvei for å fange opp hvordan regnskap fungerer. Om en ønsker å forstå hvordan regnskap fungerer i et samspill, må en følgelig gå inn og studere dette samspillet.

5.5 STUDIENS BIDRAG

Hva har så studien bidratt med? Hva vet vi nå som vi ikke visste tidligere? Jeg vil her forsøke å oppsummere hva studien har bidratt med til forståelse av regnskapets funksjoner. Før jeg går inn på denne oppsummeringen må det imidlertid tilføyes at studiens bidrag må sees i lys av formålet med denne studien. Som det framgikk i kapittel 1, var studiens formål å frambringe empiribaserte kunnskaper om regnskapets funksjoner i samspillet mellom Bergen kommune og dens finansielle institusjoner. Dette formålet ble konkretisert gjennom fem spesifikke formål. Studiens bidrag er følgelig direkte knyttet til de beskriv-

elser og drøftinger som ble gjort med utgangspunkt i disse spesifikke formål. Beskrivelsene i kapitlene 3 og 4 ble gjort med utgangspunkt i det første spesifikke formålet, dvs. i disse kapitlene ble det beskrevet hvordan kommunens regnskap inngikk i samspillet mellom kommunen og de finansielle institusjonene. Drøftingen i avsnittene 5.2, 5.3 og 5.4 er knyttet til de øvrige spesifikke formålene. I avsnittene 5.2 og 5.3 ble det drøftet hvilke funksjoner regnskapet hadde for så vel kommunen som de finansielle institusjonene. Gjennom denne drøftingen framgikk det hvordan den nye årsrapporten virket inn på regnskapets funksjoner for så vel kommunen som de finansielle institusjonene. I avsnitt 5.2 (kfr. spesielt avsnitt 5.2.5) framkom det hvorvidt regnskapets funksjoner i disse samspill var overensstemmende med regnskapets tenkte funksjoner. Det siste spesifikke formålet ble viet oppmerksomhet i avsnitt 5.3, dvs. i dette avsnittet ble begrepet regnskapets funksjoner drøftet med utgangspunkt i studiens empiri.

I en oppsummerende drøfting av studiens bidrag til forståelse av regnskapets funksjoner, er det vanskelig å få med seg alle perspektivene som framkom gjennom beskrivelsene og drøftingene tilknyttet de spesifikke formålene. Jeg har imidlertid valgt å gå inn på fem forhold som til sammen skulle gi et bilde av denne studiens bidrag til forståelse av regnskapets funksjoner. Til sist i dette avsnittet sees disse bidrag i forhold til den studien (Monsen, 1989) som alt foreligger, om hvordan Bergen kommunes regnskap fungerer.

5.5.1 Instrumentelt perspektiv er ikke tilstrekkelig

Med bakgrunn i empiribeskrivelsene framkom det at den mening som regnskapsrapportering og regnskapsinformasjon hadde i de studerte samspill, kunne knyttes til myter. Ettersom myter kunne ha sin forankring så vel i det fysisk observerbare som i aktørenes virkelighetsoppfatninger, ble regnskapets funksjoner i disse samspill drøftet med utgangspunkt både i et instrumentelt og et symbolsk perspektiv. Gjennom denne drøftingen framkom det at regnskapets funksjoner i liten utstrekning kunne forstås med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv. Selv om regnskapsrapporteringen, spesielt til staten, tok utgangspunkt i et slikt perspektiv, dvs. rapporteringen bygde på at regnskapsdataene skulle benyttes til klassisk kontroll og beslutningstaking, framkom det at de signalene som regnskapsdataene gav, i liten utstrekning ble benyttet til slik kontroll. Også i samspillet mellom kommunen og bankene framkom det at regnskapet gav relativt få signaler som kunne forstås med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv.

Ettersom det instrumentelle perspektivet på regnskapets funksjoner er nært knyttet til den normative regnskapsteori, framkommer det ikke som overraskende at regnskapets funksjoner i de studerte samspill, ikke i omfattende utstrekning kan forstås med utgangspunkt i det instrumentelle perspektivet. March

(1987:153ff) påpekte nettopp at når det dreier seg om å få innsikt i hvordan regnskap eller regnskapssystemer fungerer, er den type teori som bl.a. omfatter normativ regnskapsteori, ufullstendig, og i visse tilfeller til og med villedende. Denne ufullstendigheten kan forstås med utgangspunkt i at den normative regnskapsteori forutsetter en idealverden hvor alt i likhet med regnskapsteknologien er rasjonelt (kfr. f.eks. Hopwood, 1986; Preston, 1988:2-8-15). Verden er imidlertid, og kanskje heldigvis, ikke slik. Den er preget av menneskelig uforutsigbarhet og mangfoldighet, og ikke av maskinens rasjonelle enkelthet. Virkeligheten eller verden er følgelig bl.a. preget av inkonsisten- ser mellom prat, beslutninger og handlinger (Brunsson, 1985), konfliktfylte mål (March/Olsen, 1976; Brunsson, 1985), årsaks- og virkningsrelasjoner som er uoversiktlige (March/Olsen, 1976) og som til og med erfares som forskjellige i ulike aktørgrupper (Wildavsky, 1975). I og med at virkeligheten er rikere enn det den rasjonelle verden forutsetter, er også regnskapets funksjoner i denne virkeligheten rikere enn det som framkommer gjennom det instrumentelle perspektivet som den normative regnskapsteorien er knyttet til (kfr. også avsnitt 5.2.5).

Denne studiens empiri bidrar følgelig til å underbygge påstanden om at regnskapets funksjoner kun i begrenset grad kan forstås med utgangspunkt i et instrumentelt perspektiv.

5.5.2 Det symbolske perspektivet er nødvendig

Selv om regnskap i de studerte samspill gav relativt få signaler som var av instrumentell karakter, inneholdt regnskapsinformasjonen og regnskapsrapporteringen mange signaler. Disse signalene må imidlertid i hovedsak forstås ut fra et symbolsk perspektiv, dvs. signalene tegner bilder og definerer virkelighetsoppfatninger som gir mening for de involverte parter. For kommunen kunne meningen med regnskap i alle de studerte samspill knyttes til legitimering. For de finansielle institusjonene symboliserte regnskapsinformasjonen og regnskapsrapporteringen forhold som kunne knyttes til kontrollmyter, legitimering, makt og minne.

Som det framgikk i kapittel 1, ved omtalen av de tidligere studiene om regnskapets funksjoner, kunne regnskapets funksjoner nettopp forstås med utgangspunkt i slike forhold som ovenfor nevnt (kfr. også Mellempvik et al., 1988). I og med at de tidligere studiene om regnskapets funksjoner utgjorde en del av referanserammen for denne studien, er det i og for seg ikke overraskende at de fleste funksjonene som framkommer i denne studien, kan sees i lys av disse tidligere studiene. Det må her imidlertid minnes om at drøftingen av regnskapets funksjoner slik den ble gjort i tilknytning til de tidligere studiene, ikke bygde på en egen empiri som var studert nettopp med den intensjon å klargjøre regnskapets funksjoner. De bilder av regnskapets funksjoner som framkom fra de tidligere studiene

bygde følgelig på en type "sekundær" empiri.

I denne studien har, som nevnt, formålet nettopp vært knyttet til å frambringe empiribaserte kunnskaper om regnskapets funksjoner. Selv om denne studien, som vist, ikke underbygger alle de konklusjoner som framkom ved drøftingen av de tidligere studier, kan imidlertid studiens bidrag også betraktes som et empirisk belegg for at flere av de resonnement som framkom med utgangspunkt i de tidligere studiene, synes å være holdbare.

5.5.3 Funksjonene er kontekstspesifikke

I drøftingen av de tidligere studiene framkom det også at regnskapets funksjoner var knyttet til regnskapets kontekst. Også denne antakelsen bekreftes i denne studien. Fra studien framgikk det at de signalene som framkom gjennom regnskapet og regnskapsrapporteringen, var kontekstspesifikke. Samspillet mellom kommunen og henholdsvis staten og statsbankene var detaljert regulert. I dette samspillet fungerte da også kommunens rapportering ved hjelp av de ordinære regnskap til å underbygge at reglene ble fulgt. Årsrapporten som ikke kunne knyttes til reglene i disse samspill, kom i liten utstrekning inn i dette samspillet. I samspillet mellom kommunen og de private bankene var det derimot få formaliserte regler. Kommunens regelbundne regnskap kom da også i mindre utstrekning inn i dette samspillet. Årsrapporten fungerte derimot i mye større utstrekning i dette samspillet enn i de mer regelstyrte samspill.

De enkelte funksjonene som så vel kommunens ordinære regnskap som årsrapporten fikk i det enkelte samspill, kunne også knyttes til forhold i konteksten. Konklusjonen blir følgelig at studien har bidratt til å underbygge at regnskapets funksjoner er knyttet til konteksten, dvs. funksjonene er kontekstspesifikke. Videre fungerer regnskap bare der konteksten gir rom for det. Det framkom også at jo mer institusjonalisert et samspill er, jo mer funksjonsrikt blir regnskapet som er tilpasset dette samspillet.

5.5.4 Konteksten binder funksjonene sammen

I studien framkom det at regnskapets funksjoner for kommunen alltid kunne knyttes til legitimering. For de finansielle institusjonene kunne imidlertid funksjonene også knyttes til flere andre forhold. Det ble imidlertid påvist at alle de funksjonene som regnskap hadde for den enkelte institusjon i et spesifikt samspill, var sammenbundet. Denne sammenbindingen kunne forstås med utgangspunkt i konteksten. F.eks. var det viktig for statsetatene at det framkom at de hadde kontroll med tilskuddsmidlene. De revisorattesterte prosjektrekskapene kunne bidra til å øyensynliggjøre denne kontrollen, dvs. disse regnskapene knyttet seg til myten om at regnskap innebærer kontroll. De andre funksjonene som disse regnskapene hadde for stats-

etatene, dvs. legitimerings-, makt- og beslutningsfunksjonene, kunne imidlertid også forståes med utgangspunkt i regnskapets kontrollmytefunksjon.

På lignende måte framkom det at konteksten bidro til å binde sammen også de funksjoner som regnskap hadde for de andre finansielle institusjonene. Det ble videre vist at konteksten for samspillet bidro til å binde den legitimeringsfunksjon som regnskapet hadde for kommunen, sammen med de funksjonene som regnskapet hadde for den finansielle institusjonen som var involvert i samspillet. Konklusjonen blir derfor at studien også har gitt et bidrag til forståelse av regnskapets funksjoner ved at den har vist at konteksten bidrar til å binde sammen de funksjonene som regnskapet har i et samspill. Videre framkom det at kontrollmytefunksjonen var en svært viktig funksjon i flere av samspillene, og at nettopp denne funksjonen utgjorde utgangspunktet for funksjonssammenbindingen i disse samspill.

5.5.5 Et nettverk av betraktninger

Regnskapets funksjoner kan som nevnt forståes som den mening regnskapet har og får for de aktører og organisasjoner som er involvert i de samspill hvor regnskap inngår. Den mening regnskap har og får kan imidlertid betraktes ut fra flere innfallsvinkler, dvs. det kan legges til grunn flere betraktninger på regnskapets funksjoner. Dels kan funksjonene være av instrumentell eller symbolsk art, dels kan funksjonene knyttes til konteksten, dels kan de funksjonene som regnskapet har og får, forståes med utgangspunkt i selve regnskapsrapporten, og dels kan regnskapets funksjoner forståes med utgangspunkt i at de reflekterer oppfatninger i ulike organisasjoner og hos ulike aktører.

Alle disse betraktningene kan være med på å gi forståelse av hvordan regnskap fungerer i et samspill. Regnskapets funksjoner kan derfor reflektere et nettverk av betraktninger. Når det i tillegg er slik at de forhold som inngår i disse betraktningene ikke nødvendigvis er statiske, men kan endre seg, innebærer det at det ikke finnes noen snarveier for å fange opp hvordan regnskap fungerer i et samspill. Forståelse av hvordan regnskap fungerer i et samspill kan en følgelig bare få ved å studere det samspillet hvor regnskapet inngår.

Konklusjonen blir at studien har vist at regnskapets funksjoner reflekterer et nettverk av betraktninger. Ettersom nettverket er samspillsavhengig, må studier av regnskapets funksjoner følgelig knyttes til studier av spesifikke samspill.

5.5.6 Monsens studie

De kunnskaper om regnskapets funksjoner som denne studien har gitt, er spesifikke på den måten at de knytter seg til studiet av samspillet mellom Bergen kommune og dens finansielle institu-

sjoner. Imidlertid gjennomføres det i dette prosjektet, dvs. "Bergensprosjektet", flere studier som spesifikt går inn på hvordan Bergen kommunes regnskap fungerer (kfr. kapittel 1). En av disse studiene, dvs. Monsens (1989) studie, er allerede publisert. Som nevnt i kapittel 1 studerte Monsen den nye årsrapportens funksjoner for Bergen kommune og dens toppledelse. Ettersom min studie ikke bare omfatter årsrapporten men også kommunens andre regnskap, og ettersom jeg studerer regnskapets funksjoner i samspillet mellom kommunen og eksterne intressenter, er det opplagt at disse to studier ikke er helt sammenlignbare. Begge studiene er imidlertid knyttet til å forsøke å forstå hvordan kommunens regnskap fungerer. Når begge studiene inngår i ett og samme prosjekt, og i tillegg bygger på noe av den samme referanseramme, synes jeg det er både naturlig og interessant å vurdere om Monsens studie bidrar til å støtte opp om, eventuelt dempe, de bidrag som denne studien har gitt til forståelse av regnskapets funksjoner.

I Monsens (1989:191-192) studie framkommer det at politikerne som følge av den nye årsrapporten, hadde gjennomgått en læringsprosess med hensyn til å tilegne seg og bruke finansiell informasjon. Før den nye årsrapporten ble introdusert, hadde politikerne "mottakerinnstilling" (kfr. Zajonc, 1960) i relasjon til denne type informasjon (kfr. også Olsen, 1987). Som følge av årsrapporten hadde politikerne imidlertid blitt mere sendere av finansiell informasjon. Monsen (1989:199-200) konkluderer imidlertid med at årsrapporten i liten utstrekning ble anvendt av politikerne til å kontrollere administrasjonen.

Som nevnt i kapittel 1 pågår det i "Bergensprosjektet" også to andre studier (kfr. Høgheim, 1989 og Olsen, 1989) som spesifikt går inn på årsrapportens funksjoner. Først når rapportene fra disse studiene foreligger, blir det mulig å vurdere om politikerne etter hvert også lærer seg å bli sendere vis-à-vis sin egen administrasjon.

Fra Monsens (1989:204-205) studie framkom det imidlertid at årsrapporten fungerte som et legitimeringsinstrument for kommunen overfor dens omgivelser. Likeledes hadde årsrapporten minnefunksjoner for så vel kommunen som dens omgivelser (Monsen, 1989:202-203). Selv om Monsen ikke tolker sin empiri ut fra instrumentelle og symbolske perspektiv, betrakter jeg disse konklusjonene som en støtte for at det ikke er tilstrekkelig å forsøke å forstå regnskapets funksjoner ut fra et instrumentelt perspektiv. Regnskapets funksjoner må også forstås ut fra at regnskap tegner bilder som gir mening for de involverte parter, dvs. det er nødvendig også å legge til grunn et symbolsk perspektiv på regnskapets funksjoner.

Her må det likevel innskytes at de minne- og legitimeringsfunksjoner som Monsen påviste, til en viss grad også kan forstås ut fra at regnskap reflekterer en fysisk observerbar virkelighet. Årsrapportens legitimeringsfunksjon kunne f.eks. også knyttes til at det ble gjennomført en omorganisering av regnskaps-

arbeidet (Monsen, 1989:205). Dette underbygger imidlertid de påvisninger som jeg har gjort, om at perspektivene som regnskapets funksjoner kan forstås med utgangspunkt i, fungerer i et vekselspill og er innvevde i hverandre.

I tilknytning til årsrapportens minne- og legitimeringsfunksjoner påpeker Monsen (1989:216) også at det er nær kopling mellom disse funksjonene. Koplingen er slik at det er viktig for kommunen å minnes for å kunne legitimere seg overfor omgivelsene. Denne påvisningen underbygger følgelig den konklusjonen som jeg gjorde, om at konteksten binder funksjonene sammen.

Monsen (1989:215) viser også at årsrapportens funksjoner kan forstås med utgangspunkt i årsrapportens kontekst, dvs. funksjonene er kontekstspesifikke. Han gir også et interessant bidrag ved at han påviser at årsrapporten blir tildelt funksjoner fra grupper av aktører som kan karakteriseres av enighet, eller av én ideologi. Årsrapporten passet derimot ikke inn i grupper som kunne karakteriseres av konflikt mellom flere ideologier (Monsen, 1989:207ff). Fra min studie framkom det at årsrapporten ikke fungerte i kommunens samspill med statsetatene og statsbanken. I spillet med de private bankene hadde imidlertid årsrapporten mange funksjoner (kfr. figur 5.3). Som påpekt i kapittel 1 er bankene, dvs. de private bankene, mer handlingsorienterte organisasjoner enn staten som er en mer representerende politisk orientert organisasjon. Representerende organisasjoner kjennetegnes bl.a. ved at de er flerideologiske, mens handlende organisasjoner kjennetegnes bl.a. ved at ideologien i organisasjonen er mer felles (kfr. Brunsson, 1984 og 1985, se også tabell 1.4). Dermed bidrar denne studien også til å underbygge Monsens konklusjon om at årsrapporten fungerer i større utstrekning i grupper som har felles ideologi enn i grupper som kan karakteriseres som flerideologiske.

De kunnskapene som disse studiene har gitt, er som nevnt spesifikke kunnskaper om regnskapets funksjoner i de studerte relasjoner. Dette innebærer at selv om Monsen og undertegnede har avgitt hver sine prosjektrapporter, som delvis underbygger hverandre, så får disse studiene ikke større statistisk generaliseringskraft enn det hver av disse studiene i utgangspunktet har. Som nevnt i kapittel 2 tilstreber denne type studier ikke en slik generaliseringskraft. I og med at studiene gir spesifikke kunnskaper, utgjør de imidlertid et godt grunnlag for analytisk generalisering. Ved at begge disse studiene har gått inn på hvordan Bergen kommunes regnskap fungerer i ulike samspill, har de bidratt til å gi et rikere bilde av denne organisasjonens regnskap enn det bare en av disse studiene kunne ha gitt. Når enkelte av bitene i dette bildet til og med virker til å underbygge hverandre, bidrar dette til å forsterke de spesifikke kunnskapene som er framkommet om hvordan Bergen kommunes regnskap fungerer. Dette innebærer at begge disse studiene til sammen utgjør et bedre grunnlag for analytiske generaliseringer enn det som bare en av studiene ville kunne bidra til.

I denne sammenheng må det også minnes om at det i løpet av innværende år ventes rapportering av de to tidligere nevnte studiene, dvs. Høgheims og Olsens studier. Hvorvidt disse studiene vil støtte opp om eller virke dempende på de bilder av regnskapets funksjoner som har framkommet gjennom Monsens og undertegnede studier, er det for tidlig å si noe om. Selv om slike avklaringer selvsagt er spennende, er det viktigste at når disse studierapportene foreligger, vil det foreligge særdeles massive spesifikke kunnskaper om hvordan Bergen kommunes regnskap fungerer.

5.6 FORTSATT FORSKNING

Fra denne studien framkommer det flere idéer eller signaler for videre forskning tilknyttet temaet regnskapets funksjoner i samspillet mellom organisasjoner. Jeg skal her ikke gjøre noe forsøk på å oppsummere alle disse mulighetene, men stoppe opp ved to videreføringsmuligheter. Den første av disse mulighetene går på at det i tilknytning til videre forskning kan tas enda mer utgangspunkt i spesifikke interorganisatoriske relasjoner enn det som er gjort ved denne studien. Den andre muligheten vedrører studier av hvordan regnskap fungerer i tilknytning til organisasjoners læring. Selv om jeg her redegjør for disse mulighetene hver for seg, vil de kunne danne grunnlaget for ett og samme forskningsprosjekt.

Studier med utgangspunktet i interorganisatoriske relasjoner

Noe av utgangspunktet for denne studien var, som det framgikk i kapittel 1, knyttet til regnskapsteknologiske forhold. Regnskapets tenkte funksjoner forutsetter at det finnes riktige eller i alle fall autoriserte måter å behandle transaksjoner på. Underforstått i dette ligger at først når transaksjonene behandles på foreskrevne måter vil regnskapet gi et riktig bilde av organisasjonen. Dette bildet skal så kunne anvendes til å fatte riktige beslutninger og til å gjennomføre fornuftig kontroll. Dette utgangspunktet kan nok ha vært noe "nærsynt" i den forstand at jeg i utgangspunktet i for stor grad har begrenset den virkeligheten som jeg skulle studere. Som det framgikk i kapittel 1 ble studiens perspektiv utvidet gjennom så vel tidligere studier som kontekstuelle forhold tilknyttet samspillene mellom de studerte organisasjonene. En alternativ tilnærming som også i utgangspunktet ville være mer "vidsynt", kunne være å studere spesifikke interorganisatoriske relasjoner, og ut fra disse studiene få innsikt i hvordan regnskap fungerer som en del av alt som innvirker på og påvirkes av disse samspillene. Dette innebærer at verken regnskapets tenkte funksjoner eller regnskap generelt ville settes i fokus i utgangspunktet for studien. Kanskje kan gjennomføring av slike alternative studier lede fram til en annen forståelse enn den som er framkommet gjennom denne studien, om hvordan regnskap fungerer i samspill mellom organisasjoner? Kanskje kan en nettopp ved slike andre og

gjærne konkurrerende forståelser få enda bedre innsikt i hvordan regnskap fungerer?

Regnskap og organisasjoners læring

Den andre muligheten til videreføring av denne studien kan knyttes til de nye årsrapportene. Som denne studien har vist, kom disse rapportene inn i samspillene der konteksten gav rom for det, dvs. særlig i samspillet mellom kommunen og de private bankene. Nærmest alle de private bankene syntes da også at kommunens nye årsrapport var svært bra. Hva vil skje over lengre tid? Vil denne oppfatningen hos disse bankene påvirke bankenes krav om eller interesse for regnskap også fra andre kommunekunder, f.eks. slik at bankene påpeker at de synes utarbeidelse av rapporter à la Bergen kommunes årsrapport er fornuftig? Ved å studere om årsrapporten virker inn på samspillet mellom disse bankene og deres øvrige kommunekunder, vil en få ytterligere innsikt så vel i hvordan regnskap fungerer i samspillene mellom banker og kommuner som i drivkreftene bak eventuelle rapporteringsendringer.

De private bankene var opptatt av å beholde eller få forretninger med kommunen. Årsrapporten virket da også til å gjøre det enklere for bankene å legitimere seg som interesserte overfor kommunen. De aller fleste private bankene er godt kjente med regnskapsrapporter av den typen som årsrapporten representerer. Dels mottar bankene slike rapporter fra forretningsforbindelsene i den private sektor, og dels utarbeider bankene selv slike rapporter. Det er derfor nærliggende å spørre; hvorfor har disse bankene ikke tidligere spurt om å få regnskapsrapporter av denne typen fra kommunen? En interessant viderføring av denne studien kan nettopp knyttes til den type problemstilling som ligger i dette spørsmålet. Denne problemstillingen kan oppsummeres til: Hvordan fungerer regnskap i tilknytning til organisasjoners læring?

Olson (1989) viser at organisasjoner kan lære på to forskjellige måter; dels fra egne erfaringer og dels ved å kopiere andres erfaringer. Han viser videre at regnskapsaktivitetene kan struktureres i to forskjellige systemer, dvs. et aksjonssystem og et normsystem. Normsystemet omfatter regnskapsreglene og de organisasjoner som fastsetter disse reglene. Aksjonssystemet omfatter regnskapene og de organisasjoner som utarbeider regnskapene. Hvordan er det med de private bankene som har vært involvert i denne studien, lærer de fra de erfaringer de har gjort i tilknytning til Bergen kommunes årsrapport? Virker denne eventuelle læringen til at bankene blir en del av kommuneregnskapets normssystem? Hva kan det skyldes om det ikke skjer en slik læring, dvs. hvordan kan en forstå situasjonen dersom erfaringene fra årsrapporten ikke påvirker bankenes samspill med andre kommunekunder? Det må her minnes om at det er en bank, DNC, som har tatt initiativet til og administrerer årsrapportkonkurransen.

En videreføring av studien for å få forståelse av hvordan regnskap fungerer i tilknytning til organisasjoners læring, kan også skje med utgangspunkt i samspillet mellom kommunen og staten. Bergen kommune har som vist gått til aksjon og endret sitt regnskap selv om de gjeldende regnskapsnormer ikke krevde det. Årsrapporten kom imidlertid kun i begrenset utstrekning inn i dette samspillet. Hva skjer over en lengre tidsperiode? Vil staten da lære av de erfaringene som kommunen har høstet fra denne rapporten? Vil normsystemet lære av aksjonssystemet, og vil denne læringen eventuelt bidra til nye normer? Som tidligere nevnt inneholder forslaget til nye regnskapsforskrifter (Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1988), elementer som er overensstemmende med Bergen kommunens nye årsrapport (Monsen, 1989).

Her må det innskytes at tidligere har regnskapsnormene blitt betydelig endret i tilknytning til situasjoner som kan karakteriseres som dramatiske. Den første betydelige endringen kom i 1924 da flere kommuner var på konkursens rand. Den andre og hittil siste betydelige endringen var i 1942 da okkupasjonsmakten gav ordre om at regnskapene skulle følge visse regler som skulle virke til at regnskapene ble; klare, oversiktlige, offentlige, fullstendige, tilstrekkelig spesifiserte og nøyaktige (kfr. Bergevärn/Olson, 1987 og Mellemvik, 1987a). Er det kanskje slik at læring i normsystemet framkommer ved at det skjer dramatiske endringer enten i selve normsystemet eller i aksjonssystemet? Er det videre kanskje slik at normsystemet bare kan lære av aksjonssystemet dersom det først har skjedd læring i aksjonssystemet? Er det kanskje også slik at det må dramatiske hendelser til også i aksjonssystemet for at dette systemet skal kunne lære? Her må det minnes om at Bergen kommunes engasjement i tilknytning til utarbeidelsen av den nye årsrapporten kan forstås bl.a. med utgangspunkt i at kommunen var pålagt av staten å arbeide med sin økonomistyring (kfr. kapittel 1).

Videreføringen av studien for å få forståelse av hvordan regnskap fungerer i tilknytning til organisasjoners læring, trenger selvsagt ikke å være knyttet til den nye årsrapporten, Bergen kommune og de samspill kommunen er involvert i. Uavhengig av hvilke organisasjoner, samspill og regnskap som de videre studiene omfatter, vil det være en fordel om studiene tar utgangspunkt i det jeg ovenfor omtalte som et mer "vidsynt" perspektiv.

Forhåpentligvis vil slike videre studier igjen motivere til at det gjøres ytterligere spesifikke studier. Om så skjer, vil kunnskapene fra alle disse studiene kanskje kunne gjøre det mulig å utvikle empiribaserte teorier om hvordan regnskap fungerer så vel i interorganisatoriske som i intraorganisatoriske relasjoner. En slik mulig teori kunne kanskje nettopp knyttes til hvordan regnskap fungerer i tilknytning til organisasjoners læring.

VEDLEGG I

EKSEMPEL PÅ AVDELINGSVIS OVERSIKT OVER MOTTATTE OG BUDSJETTERTE TILSKUDD

BUDSJETTERTE OG REALISERTE OVERFØRINGER FOR 1985. KOMMUNALAVDELINGEN HELSE OG SOSIAL

KTO.NR.	GJELDER	BUDSJ.85 IKKE KORR. FOR DNI	REGNSKAP 1985
1.123.71	Ref. e.syssels. helse/sos.adm.	0	621.347
1.301.71	Ref. syssels. adm. og miljøarb. helsevern	0	224.089
1.312.71	Inntekt fysioterapiskolen	0	27.394
1.313.71	Ref. helsearb. ved lærerskol.	169.000	159.492
1.315.71	Ref. syssels. helsestasj.	0	220.335
"	Ernæringsmessig opplysning	0	76.500
"	Aksjon publikum	0	14.000
1.316.71	Syssels.tilsk. hjemmesykepleie	0	2.322.161
1.366.71	Annet helsearb, lungesykd.	100.000	51.793
1.369.71	Ref. syssels. legevakten	0	21.610
1.392.71	Hjemmeboende eldre	370.000	410.000
1.398.71	Rammetilskudd helse/sos	71.638.000*	72.629.710
1.400.71	Ref. e.syssels. adm. sos. omsorg	0	2.177.775
1.401.71	Ref. e.syssels. adm. pleie/omsorg	0	138.555
1.420.71	Sosialhjelp	14.840.000*	16.281.693
1.421.71	Krisehjelp kvinner	514.000	551.400
1.422.71	Syssels.tilsk. Haukås internat	0	109.983
1.430.71	Barnevern	425.000*	1.673.681
"	Ref. sysselsetting	0	42.982
1.434.71	Oppsøkende arbeid	0	10.221
1.435.71	Familiebarnehager	1.547.800	1.598.990
1.437.71	Kommunale barnehager	16.167.300	16.879.265
1.438.71	Private barnehager	21.525.200	25.817.410
"	Ref. sysselsetting	0	740.328

1.449.71	Bidragfogden	130.000	200.324
1.450.71	Ref. syssels. eldreomsorg	0	805.803
1.451.71	Ekstraord. syssels. aldershjem	0	357.455
1.453.71	Alderspensjonater, syssels.	300.000	258.271
1.454.71	Ekstraord. syssels. helseheim	0	308.897
1.458.71	Trygdeboliger	4.000.000	3.814.102
1.459.71	Annen hjelp til eldre	4.500.000	6.319.686
1.461.71	Ref. e. syssels. hjemmehjelp	0	3.563.070
1.490.71	Bedr. intern oppl.	0	183.462
1.491.71	Innvandrerkontoret	9.600.000	6.461.665
1.498.71	Rammetilskudd	61.873.000*	61.918.000
1.430.81	Barnevern, kjøp av eiendom	160.000	0
1.440.81	Leilighet vanskeligst. mødre	0	532.000
1.458.81	Arealtilskudd trygdeboliger	0	488.790

For å vise klart hvilke tilskudd som er påvirket av det nye inntektssystemet (DNI) er disse i beløpskolonnen markert med *.

OVERFØRINGER BUDSJETTERT FOR 1986 OVER AVDELINGEN HELSE/SOSIAL

<u>KTO.NR.</u>	<u>GJELDER</u>	<u>BELØP</u>
1.313.71	Ref. helsearb. ved lærersk.	175.000
1.366.71	Annet helsearb, lungesykd.	0
1.392.71	Hjemmeboende eldre	170.000
1.398.71	Rammetilskudd helse/sos	-
1.420.71	Sosialhjelp	10.100.000
1.421.71	Krisehjelp kvinner	545.000
1.430.71	Barnevern	2.362.000
1.435.71	Familiebarnehager	1.694.900
1.437.71	Kommunale barnehager	18.917.000
1.438.71	Private barnehager	25.052.800
1.449.71	Bidragfogden	5.223.900
1.453.71	Alderspensjonater	301.500
1.458.71	Trygdeboliger	4.000.000
1.459.71	Annen hjelp til eldre	4.500.000
1.491.71	Innvandrerkontoret	9.500.000
1.498.71	Rammetilskudd	-

Når det i stedet for beløp er markert -, innebærer det at beløpet er innarbeidet i de nye rammetilskuddene.

VEDLEGG II

SAMTALEGUIDE SENTRALADMINISTRASJONEN-TILSKUDD

- 1) Kommer alle overføringer fra staten med på postene 71 og 81? Eventuelt hvilke andre overføringer fra staten fins?
- 2) Når det gjelder overføringsformene som inngår i det nye inntektssystemet (DNI), så nevnes det i skriv og brosjyrer fra staten at disse beregnes etter objektive kriterier. Betyr dette at kommunen ikke har mulighet til å påvirke størrelsen på overføringene?
- 3) Det generelle tilskuddet som inngår i DNI omfatter en skjønnsmessig del. Hva er det som skal legges til grunn ved skjønn?

Vet Bergen kommune hva de vil få i skjønnsmessig tilskudd til neste år?

I budsjettet for 1986 har kommunen budsjettert med 60 mill. i skjønnsmessige tilskudd. Er dette noe som dere anslo ut fra egne beregninger, eller er beløpet framkommet etter kontakt med departement eller fylkesmann?

- 4) I skriv av 15.04.86 fra rådmannen til formannskapet indikeres det at enkelte overføringer krever en viss form for søknad:
"Etter at regnskapet for 1985 var avsluttet og aktuelle refusjonskrav utarbeidet ...".
Hvilke av overføringene (kfr. bilag) krever aktiv søkning, innsending av dokumentasjon o.l. fra kommunen, og hvilke kommer automatisk dvs. er avhengige av innsendelse av dokumentasjon o.l. fra kommunen?

Hvem i kommunen er det som står for det praktiske arbeidet tilknyttet søknaden om disse tilskuddene?

- 5) Vet du om regnskapsinformasjon noen gang brukes i forbindelse med tilskuddssøknadene?
- 6) I årsrapporten står de statlige overføringer på en linje. Avviket mellom budsjetterte og faktiske tilskudd er der angitt til ca. 70 millioner. Hva er årsakene til dette avviket, har det med volum å gjøre eller har det å gjøre med ordninger som er kommet til igjennom året?*

* Her må det innskytes at det i Årsrapporten for 1985 står oppført at avviket i stor utstrekning skyldes ekstraordinær sysselsetting, som verken inntekts- eller utgiftsbudsjetteres. Avviket som ikke forklares av ekstraordinær sysselsetting utgjør ca. 14 millioner.

- 7) Har det hendt at det har vært uoverensstemmelser mellom kommunen og staten når det gjelder størrelsen på enkelte overføringer? Har dere sendt brev angående det skjønnsmessige tilskuddet for 1987?
- 8) Har årsrapporten vært benyttet i forbindelse med kontakt med staten tilknyttet overføringene?
- 9) Sendes regnskapet til staten/fylkesmannen?
Er det noen spesiell konsulent e.l. hos fylkesmannen som har med Bergen kommune å gjøre?
- 10) Kan det tenkes at staten kan tillegge årsrapporten noen betydning i forbindelse med vurderinger om overføringer?
- 11) Har lånenes størrelse og/eller de årlige avdrags- og rentebelastninger vært trukket inn i forbindelse med overføringsforhandlinger med staten?
- 12) Jeg ser av dokumentasjonen omkring det ekstraordinære tilskuddet som dere mottok i 1985, at finansieringen av nordre innfartsåre har vært trukket inn. Hvordan henger denne finansieringen sammen med søknad om ekstraordinært tilskudd?
- 13) Innebærer innføringen av det nye inntektssystemet store endringer for kommunen i forbindelse med arbeidet tilknyttet overføringene?
- 14) Forventes det at innføringen av det nye inntektssystemet skal medføre at det blir større overensstemmelse mellom budsjetterte og realiserte overføringer?
- 15) Har kommunen mottatt ekstraordinære tilskudd før 1985?
- 16) Forut for overføringen av det ekstraordinære tilskuddet i 1985 var det en utstrakt korrespondanse mellom kommunen og staten vedrørende tilskuddet. Hvilken informasjon var det staten syntes å være mest lydhør for i denne sammenheng, og hva anser kommunen som den (de) utløsende faktor(er) i denne saken?
- 17) Var kommunen fornøyd med det ekstraordinære tilskuddet på 60 mill. i 1985? Hvorfor/Hvorfor ikke?
- 18) Hvem i staten er det som har hatt med Bergen kommune å gjøre i forbindelse med det ekstraordinære tilskuddet i 1985?
- 19) I brev fra Kommunaldepartementet av 04.07.85 tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet henvises det til forutsetningene i St.prp. I, tillegg nr. 2, om at det regelmessig skal framlegges rapporter om gjennomføringen av planen.

Hvilken rapporteringsordning er en kommet fram til? Eventuelt, har det vært drøftinger med staten med bakgrunn i disse rapportene? Hvilke forhold har i så tilfelle vært drøftet?

- 20) Av rådmannens forslag til langtidsbudsjett for 1987-90 framgår det at (s. 45) "en forutsatt økning i overføringene fra staten (100 mill. 1985-kroner ekstra pr. år) ikke har blitt oppfylt". Betyr dette at kommunen er gått bort fra å forsøke å få ekstraordinære overføringer?

VEDLEGG III

SAMTALEGUIDE OVERFØRINGENE KOMMUNALAVDELINGENE

Begrepet overføring henviser både til tilskudd og refusjoner. Begrepet årsregnskap henviser til de regnskap som årlig utgis i egen samling; "Bergen kommunes regnskaper". Begrepet årsrapport henviser til de nye regnskapsrapportene utarbeidet for årene 1984 og 1985.

Om årsrapporten

- 1a) Har du lest årsrapporten?
- 1b) Har du brukt årsrapporten, i tilfelle til hva?
- 1c) Om du ikke har brukt den, ser du noen anvendelsesområder hvor du kunne benytte den? Hvis ja, hvilke?
- 1d) Hvordan vurderer du den presentasjonen som er gjort av din avdeling? Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig og hvorfor?

Om overføringene

I vedlegget angis hvilke overføringer som inngår i budsjettet for 1986 for din avdeling.

- 2a) Har dere gjennom året mottatt andre overføringer enn de som står oppført i vedlegget?
- 2b) Hvilke av disse overføringer krever aktivt søknadsarbeid, innsendelse av dokumentasjon o.l., og hvilke overføringer kommer automatisk, dvs. er uavhengige av innsendelse av dokumentasjon o.l. fra kommunen?

Selve søknaden for de overføringer som krever aktivt søknadsarbeid

- 3a) Til hvilke statlige etater (departement, direktorat, fylkesmann) sendes søknaden? Navn på departement, direktorat. Hvem er kontaktperson i de aktuelle statlige etater?
- 3b) Må søknaden sendes inn på forhånd, dvs. før aktiviteten iverksettes?
- 3c) Hva inneholder en slik søknad, hvilke typer informasjon?
- 3d) Brukes budsjettinformasjon i forbindelse med søknadene, og eventuelt hvilke budsjettdata?

- 3e) Brukes regnskapsinformasjon i forbindelse med søknadene, og eventuelt hvilke regnskapsdata?
- 3f) Har informasjon fra årsrapportene vært brukt i søknadene? Eventuelt hvilke typer informasjon?

Om det er utarbeidet søknader, ville det være fint å få et eksemplar.

Tilbakerapporteringen tilknyttet de overføringer som krever aktivt søknadsarbeid

- 4a) Må det gis rapport om hvordan overføringene er brukt? Når må denne rapporten eventuelt gis, etter mottaket av midlene eller først etter at aktivitetene er gjennomført?
- 4b) Hva inneholder en slik rapport, hvilke typer informasjon?
- 4c) Inneholder rapporten informasjon direkte hentet fra budsjettet, og eventuelt hvilke budsjettdata?
- 4d) Inneholder rapporten informasjon direkte hentet fra årsregnskapet, og eventuelt hvilke regnskapsdata?
- 4e) Har informasjon fra årsrapportene vært brukt i rapportene? Eventuelt hvilke typer informasjon?
- 4f) Til hvem sendes rapporten? Navn på departement, direktorat. Hvem er kontaktperson i de aktuelle statlige etater?
- 4g) Kjenner du til hvordan mottaker bruker rapporten? Om det er utarbeidet rapporter, ville det være fint å få et eksemplar.

Sammenhengen mellom søknadsbeløp og mottatt beløp

- 5a) Er det vanlig at størrelsene på de overføringer som dere mottar er ganske like de beløp som er angitt i søknadene?
- 5b) Har det hendt at det har vært uenighet mellom dere og en statlige etat når det gjelder størrelsen på enkelte overføringer? Har dere da tatt opp problemstillingen til drøfting med den aktuelle statsetat? Eventuelt, hvilken type informasjon (eksempelvis; befolkningsdata, regnskapsdata, budsjettdata) har dere benyttet i argumentasjonen med staten?

Om de overføringer som kommer automatisk

- 6a) Krever disse overføringene noen form for tilbake- rapportering til staten?

- 6b) Fins det fra din avdeling eksempler på at det er mulig å gi staten tilleggsinformasjon som kan påvirke størrelsen på de overføringer som ikke krever søknad?

Regnskapsinformasjon fra din avdeling til staten

- 7a) Har årsregnskapet som helhet, eventuelt den delen som angår din avdeling, noen gang vært sendt fra din avdeling til en statsetat?
Hvilken reaksjon har dere eventuelt fått?
- 7b) Har dere sendt årsrapporten som helhet til noen statsetat?
Eventuelt, hvilken etat, og hvilken reaksjon har dere fått?

Generelt

- 8) Ser du noen mulighet for å anvende årsrapporten i kommunikasjonen med staten vedrørende avdelingens behov for statlige overføringer? Ville dette i tilfelle kreve endringer i rapporten; eventuelt hvilke endringer?

VEDLEGG IV

SAMTALEGUIDE OVERFØRINGENE STATSETATENE

Begrepet overføring henviser både til tilskudd og refusjoner. Begrepet årsregnskap henviser til de regnskap som årlig utgis i egen samling; "Bergen kommunes regnskaper". Begrepet årsrapport henviser til de nye regnskapsrapportene utarbeidet for årene 1984 og 1985.

Generelt om regnskapet og den nye årsrapporten

- 1a) Har du noen gang sett Bergen kommunes regnskap eller regnskaps- delen som angår kommunalavdelingen xxx?
- 1b) Har dere mottatt årsrapporten for Bergen kommune?
- 1c) Har du eventuelt lest den?
Om du ikke har sett denne rapporten, kan du tenke deg til å se på den for å vurdere om det er informasjon i den som du kunne ha nytte av i ditt arbeid?
- 1d) Har du noen gang mottatt et regnskap eller en regnskapsdel fra en kommune?
- 1e) Har du noen gang mottatt et budsjett eller en budsjett del fra en kommune?

Søknaden om overføring

- 2a) Bergen kommune søkte i brev av xxx om tilskuddsmidler til følgende tiltak; xxx. Leste du søknaden fra kommunen?
- 2b) Hvilke forhold i søknaden var det som dere la vekt på ved behandlingen av søknaden?
Eksempelvis: Plan over aktivitet, budsjettdata, regnskapsdata.
- 2c) Var du i telefonkontakt e.l. med personer ansatt i Bergen kommune i forbindelse med behandlingen av søknaden?
- 2d) Ble søknaden innvilget med hele det søkte beløp?
Om søknadsbeløp og innvilget beløp er forskjellig:
Hvordan kom dere fram til det innvilgete beløp?
- 2e) Er det samme type forhold som nevnt i svar på spørsmål 2b som generelt vurderes i forbindelse med søknader om overføringer fra departementet?
- 2f) Må søknad om overføring av midler generelt sendes inn på forhånd, dvs. før aktivitetene iverksettes?

- 2g) Er det vanlig at kommunale representanter (ansatte eller politikere) tar kontakt for å drøfte forhold vedrørende søknad om overføringer av statlige midler?
Eventuelt: Hvilke forhold er det de kommunale representanter ønsker å belyse eller drøfte, og hvilke typer informasjon/data er dere mest lydhøre for?

Regnskapet og overføringene

- 3a) Er det vanlig at kommuner som mottar overføringer fra dere, må sende inn regnskapsrapporter etter at tiltakene er gjennomført?
- 3b) Hva inneholder eventuelt slike regnskapet, hvor omfangsrike er de?
Det ville være fint om jeg kunne få en kopi dersom det fins slike regnskap.
- 3c) Hva er hensikten med det eventuelle kravet om å få tilsendt regnskap?
- 3d) Hvordan bruker dere de innsendte regnskap?
- 3e) Informerer dere kommunene om hvordan dere vil ha regnskapsoppstillingene, dvs. hva som skal inngå og hvordan de skal presenteres?
- 3f) Har det hendt at dere har tatt kontakt med en kommune som følge av det innsendte regnskap? Hva har i tilfelle årsaken vært?
- 3g) Har du brukt eventuelt mottatte regnskap fra Bergen kommune? I tilfelle til hva?
Eksempelvis: til kontroll, som underlag for vurdering av nye søknader om overføringer.

Prosjektrapport og overføringene

- 4a) Er det vanlig at kommuner som mottar overføringer fra dere, må innsende rapport over hvordan prosjektene har forløpt?
I tilfelle: Vil slike rapporter normalt være atskilt fra regnskapsrapporteringen, dvs. den beløpsmessige rapportering?
- 4b) Hva innholder eventuelt slike rapporter?
Om jeg kunne få en kopi av en slik rapport, ville det være fint.
- 4c) Hva er eventuelt hensikten med slike rapporter, hva brukes de til?
Eksempelvis: til kontroll, som underlag for vurdering av nye søknader om overføringer.

- 4d) Informerer dere kommunene om hva dere ønsker skal inngå i rapportene?
- 4e) Har det hendt at dere med utgangspunkt i en innsendt rapport har tatt kontakt med kommunen? Hva har i tilfelle årsaken vært?

VEDLEGG V

SAMTALEGUIDE OVERFØRINGENE STATEN/DEPARTEMENT

Begrepet overføring henviser både til tilskudd og refusjoner. Begrepet årsregnskap henviser til de regnskap som årlig utgis i egen samling; "Bergen kommunes regnskaper". Begrepet årsrapport henviser til de nye regnskapsrapportene utarbeidet for årene 1984 og 1985.

Generelt om regnskapet og budsjettet

- 1a) Har du noen gang sett Bergen kommunes regnskap eller en del av kommunens regnskap? Eventuelt hvilken del?
- 1b) Om du har sett regnskapet/en regnskapsdel, har du lest i det og brukt det til enkelte gjøremål? Eventuelt hvilke?
- 1c) Har du noen gang mottatt et regnskap eller en regnskapsdel fra en annen kommune? I tilfelle, hva har regnskapet/-regnskapsdelen vært brukt til?
- 1d) Har du noen gang sett Bergen kommunes budsjett eller en del av kommunens budsjett? Eventuelt hvilken del?
- 1e) Om du har sett budsjettet/en budsjett del, har du lest i det og brukt det til enkelte gjøremål? Eventuelt hvilke?
- 1f) Har du noen gang mottatt et budsjett eller en budsjett del fra en annen kommune? I tilfelle, hva har budsjettet/budsjett delen vært brukt til?

Om årsrapporten

- 2a) Har dere mottatt årsrapporten fra Bergen kommune?
- 2b) Har du eller andre som du kjenner til i departementet lest årsrapporten?
- 2c) Om du har lest den; hvordan vurdere du rapporten? Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig, og hvorfor? Om du ikke har lest denne rapporten, kan du tenke deg til å se på den for å vurdere om det er informasjon i den som du kunne ha nytte av i ditt arbeid?
- 2d) Har rapporten vært brukt av dere, eventuelt til hva?

Det ekstraordinære tilskuddet

- 3a) Har du deltatt i departementets arbeid tilknyttet Bergen kommunes søknad om ekstraordinært tilskudd (dvs. det tilskuddet som i 1985 ble innvilget med 60 millioner kroner)?

- 3b) Hva bestod eventuelt ditt arbeid i tilknyttet behandlingen av denne søknaden?
- 3c) Har også andre i departementet vært involvert i dette arbeidet?
Eventuelt hvem?
- 3d) Forut for overføringen av det ekstraordinære tilskuddet i 1985 var det en utstrakt korrespondanse mellom kommunen og staten. Hvilken informasjon, hvilke forhold var av avgjørende betydning for at departementet anbefalte tildeling av tilskudd?
- 3e) Ble informasjon fra kommunens regnskap benyttet i forbindelse med behandlingen av søknaden?
Eventuelt hvilken regnskapsinformasjon?
Ble informasjonen eventuelt brukt direkte ut fra de ulike årsregnskaper, eller ble det gjort analyser av regnskapsdataene, f.eks. oppstillinger som viste utviklingen i realstørrelser over tid? Om det fins dokumentasjon på slike analyser, ville det være fint å få tilgang på den?
- 3f) Kan du huske om det i søknadsbehandlingen ble lagt vekt på størrelsen på de lån som kommunen har, og på kommunens årlige avdrags- og rentebelastning?
- 3g) Kommunen søkte om 100 millioner kroner. Hvordan kom dere fram til et tilskuddsbeløp på 60 millioner?
- 3h) Kan du huske om kommunen uttrykte misnøye med at tilskuddet bare var på 60 millioner?
- 3i) Av statsbudsjettene for 1986 og 1987 framgår det at ordningen som omfatter det ekstraordinære tilskuddet skal videreføres innenfor rammen av det nye inntektssystemet. Hva er begrunnelsen for dette, og hvordan gjøres det?
- 3j) Hvor store var de beløp som kan sies å være videreført i 1986 og som skal videreføres i 1987?
Inngår disse beløp i den skjønnsmessige delen i det generelle tilskuddet?
Hvilke forhold har vært vektlagt ved denne skjønnsmessige fastsettelsen?
- 3k) Forut for det ekstraordinære tilskuddet som Bergen kommune mottok i 1985, oversendte kommunen flere brev og utredninger til departement og fylkesmann. Har kommunen også etter at den mottok dette tilskuddet skriftlig påpekt behov for ekstra tilførsel av statlige midler?

Om dette har skjedd ville det være verdifullt å få tilgang på brev, dokumenter og svarbrev.

Om rapporteringen tilknyttet det ekstraordinære tilskuddet

En av forutsetningene som lå til grunn for overføringen til Bergen kommune av det ekstraordinære tilskuddet på 60 millioner kroner i 1985, var at kommunen regelmessig skulle framlegge rapporter om den økonomiske situasjonen.

- 4a) Hva er hensikten med rapportene?
- 4b) Hvilke slike rapporter har dere mottatt?
- 4c) Når mottok dere den hittil siste rapporten, og hva innholdt den?
- 4d) Hvordan behandler dere disse rapportene?
- 4e) Har det hendt at dere med utgangspunkt i rapportene har ønsket å drøfte enkelte forhold med kommunen?
I tilfelle, hva har drøftingene resultert i?
- 4f) Omfatter rapporteringskravet også videreføringen av dette tilskuddet i det nye inntektssystemet, dvs. vil kommunen måtte innsende slike rapporter så lenge denne videreføringen opprettholdes?

Om slike rapporter fins, ville det være fint å få se en eller flere.

Søknader om andre overføringer

- 5a) Har du behandlet andre søknader om overføringer fra Bergen kommune eller fra andre kommuner?
I tilfelle: Hvilke forhold i søknaden er det som det legges vekt på i forbindelse med behandlingen?
Eksempelvis: Plan over aktivitet, budsjettdata, regnskapsdata.
- 5b) Må søknad om overføring av midler generelt sendes inn på forhånd, dvs. før aktiviteten iverksettes?
- 5c) Blir søknadene som innvilges, vanligvis innvilget med hele det søkte beløp?
Om søknadsbeløp og innvilget beløp vanligvis er forskjellig:
Hvordan kommer dere fram til de innvilgete beløp?
- 5d) Hender det at du i forbindelse med behandlingen av søknader er i telefonkontakt e.l. med personer ansatt i den aktuelle kommune?
- 5e) Hender det at kommunale representanter (ansatte eller politikere) tar kontakt for å drøfte forhold vedrørende

søknad om overføringer av statlige midler?
Eventuelt: Hvilke forhold er det de kommunale representanter ønsker å belyse eller drøfte, og hvilke typer informasjon/data er dere mest lydhøre for?

Regnskapet og overføringene

- 6a) Er det vanlig at kommuner som mottar overføringer fra dere, må sende inn regnskapsrapporter etter at tiltakene er gjennomført?
- 6b) Hva inneholder eventuelt slike regnskapet, hvor omfangsrike er de?
Det ville være fint om jeg kunne få en kopi dersom det fins slike regnskap.
- 6c) Hva er hensikten med det eventuelle kravet om å få tilsendt regnskap?
- 6d) Hvordan bruker dere de innsendte regnskap?
- 6e) Informerer dere kommunene om hvordan dere vil ha regnskapsoppstillingene, dvs. hva som skal inngå og hvordan de skal presenteres?
- 6f) Har det hendt at dere har tatt kontakt med en kommune som følge av det innsendte regnskap? Hva har i tilfelle årsaken vært?
- 6g) Har du brukt eventuelt mottatte regnskap fra Bergen kommune? I tilfelle til hva?
Eksempelvis: til kontroll, som underlag for vurdering av nye søknader om overføringer.

Prosjektrapport og overføringene

- 7a) Er det vanlig at kommuner som mottar overføringer fra dere, må innsende rapport over hvordan prosjektene har forløpt?
I tilfelle: Vil slike rapporter normalt være atskilt fra regnskapsrapporteringen, dvs. den beløpsmessige rapportering?
- 7b) Hva inneholder eventuelt slike rapporter?
Om jeg kunne få en kopi av en slik rapport, ville det være fint.
- 7c) Hva er eventuelt hensikten med slike rapporter, hva brukes de til?
Eksempelvis: til kontroll, som underlag for vurdering av nye søknader om overføringer.
- 7d) Informerer dere kommunene om hva dere ønsker skal inngå i rapportene?

7e) Har det hendt at dere med utgangspunkt i en innsendt rapport har tatt kontakt med kommunen? Hva har i tilfelle årsaken vært?

VEDLEGG VI

SAMTALEGUIDE SENTRALADMINISTRASJONEN LÅN

- 1) Hvilke er de viktigste finansieringsinstitusjonene som dere har kontakt med i forbindelse med låneopptak?
- 2) Hvem i disse institusjonene er det som dere har kontakt med?
- 3) Hvem i kommunen har kontakt med finansieringsinstitusjonene i forbindelse med lånesøknader?
- 4) Er norske finansinstitusjoner involvert i forbindelse med låneopptak i utlandet? Eventuelt hvordan og hvilke institusjoner?
- 5) Hvilken informasjon er det finansinstitusjonene synes å være interessert i; sikkerhet, kundeforhold o.l.?
- 6a) Tilbyr kommunen sikkerhet, i tilfelle hvilken? Realsikkerhet, statlige garantier o.l.?
- 6b) Har det vært vanlig å vedlegge siste årsregnskap i forbindelse med lånesøknaden?
- 6c) Er den nye årsrapporten vedlagt noen lånesøknad?
- 6d) Henvises det til årsregnskapet/årsrapporten i lånesøknadsdokumentene? Eventuelt hvilke deler av regnskapet/rapporten, og hvilken informasjon henvises det til?
- 7) Har den nye årsrapporten blitt benyttet i forbindelse med kontakt med finansinstitusjonene? Hvem har eventuelt fått den og i hvilken forbindelse? Hvilke reaksjoner har eventuelt finansinstitusjonene gitt på årsrapporten?
- 8) Kan du huske om finansieringsinstitusjoner noen gang har bedt om å få tilsendt årsregnskapet eller den nye årsrapporten? Eventuelt hvilke institusjoner og i hvilken sammenheng?
- 9) Er det samme type informasjon som vedlegges ved søknad om opptak av lån i utlandet som ved låneopptak innenlands?
- 10) Sendes årsregnskapet/årsrapporten rutinemessig hvert år til fin.inst. hvor kommunen har lån?
- 10a) Eventuelt, har kommunen med bakgrunn i de tilsendte regnskap/rapporter noen gang fått reaksjoner fra fin.inst.?
- 11) Har det hendt at fin.inst. som følge av omtale av kommunen i mediene eller som følge av info. som dere har sendt ut, har

vært interessert i å drøfte den løpende betjening av lånene (avdrags- og rentebetalinger, sikkerhet o.l.)?

- 12) Har det hendt at dere har tatt kontakt med finansieringsinstitusjoner for å få til en ny avtale vedrørende et løpende lån? Eventuelt hvilke institusjoner, hvilken foranledning og hva har drøftingene munnet ut i?
- 12a) Har regnskapsinformasjon vært involvert i foranledningen og/eller drøftingen?
- 13) Tror du fin.inst. kan ha nytte av den nye årsrapporten? I tilfelle på hvilken måte?
- 14) Mangler årsrapporten info. som du tror ville være nyttige for fin.inst.? Eventuelt hvilke info.?
- 15) Har lånenes størrelse og/eller de årlige avdrags- og rentebelastningene vært trukket inn i forbindelse med tilskuddforhandlinger med staten?
Eventuelt, er det regnskaps- og/eller budsjettdata som det har vært henvist til, og hvilken effekt har henvisningene hatt?
- 16) Har det hendt at staten (departement eller fylkesmann) med utgangspunkt i kommunens årsregnskap eller årsrapport har tatt opp enkelte spørsmål til drøfting med kommunen?
- 17) Årsrapporten er mer konsentrert og omfatter langt færre sider enn det gamle årsregnskapet. Lånene og låneutgiftene inngår konsentrert i de finansielle oppstillinger. Hva synes du om denne presentasjonsformen? Er den for konsentrert eller kanskje for omfattende? Hvordan liker du denne presentasjonsformen sammenlignet med den som en finner i de tidligere regnskapsoppstillinger fra kommunen?

VEDLEGG VII

SAMTALEGUIDE PRIVATE BANKER - LÅN KOMMUNEN

Begrepet årsregnskap henviser til de regnskap som årlig utgis i egen samling; "Bergen kommunes regnskaper". Begrepet årsrapport henviser til de nye regnskapsrapportene utarbeidet for årene 1984 og 1985.

Generelt om regnskapet og den nye årsrapporten

- 1a) Har du sett Bergen kommunes regnskap?
- 1b) Har du brukt kommuneregnskapet til noe, i tilfelle til hva?
- 1c) Hvordan vurderer du kommuneregnskap?
Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig, og hvorfor?
- 1d) Har du sett Bergen kommunes nye årsrapport?
Eventuelt, hvordan fikk du kjennskap til rapporten?
Om du ikke har sett rapporten, kan du tenke deg til å se på den for å vurdere om det er informasjon i den som du kunne ha nytte av i ditt arbeid?
- 1e) Har du brukt årsrapporten til noe, i tilfelle til hva?
- 1f) Hvordan vurderer du i tilfelle årsrapporten?
Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig, og hvorfor?

Søknad om lån

Dere er delaktig i de lån som Bergen kommune opptok i 1985 og 1986 (med x mill. i 1985 og y mill. i 1986). Dere har også gitt tilbud tilknyttet kommunens utleggelse av obligasjonslån i 1985 og i 1986. Pr. 31.12.85 hadde kommunen også innskudd for ca. z mill. hos dere.

- 2a) Hvordan går dere fram når dere vurderer en søknad om lån fra kommunen, dvs. hvilke forhold legger dere vekt på?
Eksempelvis: Realsikkerhet, kundeforhold, garantier o.l.
- 2b) Hva har vært de viktigste kriteriene som dere har lagt vekt på?
- 2c) Hvilke dokumenter må vedlegges søknaden, og hvordan bruker dere de ulike dokumentene? Dvs. hva er hensikten med kravet om at enkelte dokumenter må vedlegges?
- 2d) Hvilket eventuelt hvilke dokumenter anser dere som viktigst, og hvorfor?

- 2e) Er det vanlig at siste årsregnskap eller annen regnskapsinformasjon legges ved søknaden?
Eventuelt, hvilke regnskapsstørrelser er det dere ser på?
Eventuelt, gjør dere analyser fra regnskapet, og eventuelt hvordan bruker dere disse analysene?
Eventuelt, hva i regnskapet betrakter dere som tegn på en god og sikker kommuneøkonomi?
- 2f) Er det vanlig at siste årsbudsjett eller annen budsjettinformasjon legges ved søknaden?
Eventuelt, hvordan bruker dere budsjettet i tilknytning til vurdering av en lånesøknad?
- 2g) Er det vanlig at dere er i personlig kontakt med representanter for kommunen i tilknytning til behandlingen av lånesøknaden?
- 2h) Hvilke vurderinger gjøres i tilknytning til fastsettelse av lånevilkår?
Hvordan kommer dere fram til rente og tilbakebetalingstid?
- 2i) Er det vanlig at kommunen ikke aksepterer de kredittvilkår som dere tilbyr?
- 2j) Om kommunen ikke aksepterer de vilkår dere stiller, vil dere da gå inn i en drøfting med kommunen for å finne fram til vilkår som både banken og kommunen kan akseptere?
Fins det eksempler på slike situasjoner?
- 2k) Fins det så langt du kjenner det, eksempler på at søknader om lån fra Bergen kommune er blitt avslått?
Hva har i tilfelle årsaken(e) vært?
- 2l) Fins det slike eksempler når det gjelder søknader om lån fra andre kommuner?
- 2m) Hvordan vurderer dere risikoen tilknyttet lån til kommuner?
Eventuelt, hva består risikoen av?
- 2n) Hva var eventuelt tapet for 1986 på låneforretninger med kommuner?

Oppfølging av lånene

- 3a) Er dere opptatt av om kommunen bruker lånene til de formål som lånene opptas til?
I tilfelle: De fleste lån er opptatt til kapital (investerings) formål. Gjør dere noen kontroll om hvorvidt lånene virkelig er anvendt til slike formål. Eventuelt, hvordan utføres denne kontrollen?
- 3b) Er kommunen forpliktet som følge av at dere har gitt den lån, til å sende årsregnskap o.l. til dere?
Eventuelt, hva bruker dere de innsendte regnskapene til?

3c) Har det hendt at dere med utgangspunkt i mottatt regnskapsinformasjon har ønsket å ta opp til drøfting kommunens framtidige lånebetjening, dvs. framtidig rente- og avdragsbetaling?

Hva har eventuelt slike drøftinger munnet ut i?

3d) Har det hendt at dere med utgangspunkt i presseomtale e.l. av kommunen, har ønsket å ta opp til drøfting kommunens framtidige lånebetjening, dvs. framtidig rente- og avdragsbetaling?

Hva har eventuelt slike drøftinger munnet ut i?

Konkurransen på kommunemarkedet

4a) Hvor viktig er utlån til og innskudd fra kommunesektoren for banken?

4b) Har Dere en uttrykt policy om å redusere, vedlikeholde eller styrke sin posisjon som leverandør av banktjenester til kommunesektoren?

Hva er eventuelt begrunnelsen for denne policy?

Hva har eventuelt banken foretatt seg for å iverksette denne policy?

4c) Hvordan vurderer dere konkurransen på det kommunale kreditt- og innskuddsmarkedet, f.eks. sammenlignet med bedriftsmarkedet og personmarkedet?

4d) Hvordan forsøker dere å møte denne konkurransen?

Kommunale årsrapporter

DNC har tatt initiativet til en konkurranse om den beste kommunale årsrapporten.

5a) Har dere merket dere dette tiltaket? Eventuelt, hvordan ble dere klar over denne konkurransen om den beste rapporten?

5b) Hva synes dere om dette tiltaket?

5c) Har dere noen gang i forbindelse med behandlingen av lånesøknader o.l. fra kommuner, hatt behov for en annen type regnskapsrapport enn det vanlige kommunale regnskapet?

5d) Har dere noen oppfatning om hva en årsrapport må innholde for at den skal kunne karakteriseres som god?

5e) Har dere noe oppfatning om hvordan en årsrapport må være utformet for at den skal kunne karakteriseres som god?

VEDLEGG VIII

SAMTALEGUIDE REVISJON TILKNYTTET LÅN

- 1) Hvordan går dere fram ved revisjon i tilknytning til lånene?
Hva er viktigst, hva er vanskeligst?
Hva er interessant informasjon? Hva ser det på? F.eks.
 - * søknader
 - * forhandlingsdokumenter
 - * lånekontrakter, rentevilkår o.l.
 - * hvordan midlene er brukt, f.eks. fakturaer o.l.
- 2) Går dere inn på de ulike tiltakene som lånemidlene skal brukes til etter vedtakene i bystyret?
- 3) Gjør dere noen vurderinger i tilknytning til de lånemidlene som ved årsavslutningen ikke er anvendt til de vedtatte prosjekter?
Eventuelt hvilke vurderinger/analyser?
- 4) Har dere noen gang måtte reagere overfor enkelte etater/personer i tilknytning til hvordan lånemidlene har vært brukt?
Eventuelt hvordan har dere reagert, og hva har reaksjonene vært?
- 5) Har dere noe ansvar overfor staten/fylkeskommunen i tilknytning til revisjon av lån (kfr. kommunelovens bestemmelser om hva lånemidler kan anvendes til).
Har staten/fylkesmannen noen gang tatt kontakt for å få spesiell informasjon om lånene ?
- 6) Har dere noe ansvar overfor bankene i tilknytning til denne revisjonen?
- 7) Hvilke forhold ser dere på i tilknytning til revisjon av lån i utenlandsk valuta?
- 8) Har det hendt at noen fra f.eks. økonomi/finansavdelingen har tatt kontakt med dere i tilknytning til hvordan de skulle håndtere f.eks. visse låneforhold?
- 9) Hender det at dere går ut med en anbefaling om hvordan visse låneforhold skal håndteres?
- 10) Gjør dere noen økonomiske analyser i forbindelse med revisjon av lånene, f.eks. hvor store årlige avdrags- og rentebelastninger kommunen maksimalt bør ha, hvordan ubrukte lånemidler er plassert o.l.?
- 11) Har årsrapportene hatt noen verdi i tilknytning til revisjon av lånene?
Eventuel hvilken verdi, og på hvilken måte?

VEDLEGG IX

SPØRSMÅLSGUIDE DE "INTERESSERTE" BANKER

Begrepet årsregnskap henviser til de regnskap som kommunene årlig utarbeider. Begrepet årsrapport henviser til mer konsenterte regnskapsrapporter som en del kommuner de senere år er begynt å utarbeide.

Generelt om årsregnskapene og årsrapportene

- 1a) Har du sett et kommunalt årsregnskap?
- 1b) Har du brukt årsregnskapet til noe, i tilfelle til hva?
- 1c) Hvordan vurderer du de kommunale årsregnskap?
Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig, og hvorfor?
- 1d) Har du sett en kommunal årsrapport?
Eventuelt, for hvilken kommune/hvilke kommuner?
- 1e) Har du eventuelt brukt årsrapporten til noe, i tilfelle til hva?
- 1f) Hvordan vurderer du i tilfelle årsrapporten?
Hva er eventuelt bra, eventuelt dårlig, og hvorfor?
Om du ikke har sett en slik årsrapport, ville det være fint om du kunne vurdere vedlagte årsrapport for Bergen kommune.
Vil den type informasjon som framkommer i årsrapporten kunne være av nytte for deg i ditt arbeid? Eventuelt på hvilken måte?

Søknad om lån

- 2a) Hvordan går dere fram når dere vurderer en søknad om lån fra en kommune, dvs. hvilke forhold legger dere vekt på?
Eksempelvis: Realsikkerhet, kundeforhold, garantier, formålet som lånet skal brukes til o.l.
- 2b) Hva har vært de viktigste kriteriene som dere har lagt vekt på?
- 2c) Hvilke dokumenter må vedlegges søknaden, og hvordan bruker dere de ulike dokumentene?
- 2d) Hvilket eventuelt hvilke dokumenter anser dere som viktigst, og hvorfor?
- 2e) Er det vanlig at siste årsregnskap eller annen regnskapsinformasjon legges ved søknaden?
Eventuelt, hvilke regnskapsstørrelser er det dere ser på?
Eventuelt, gjør dere analyser fra regnskapet, og eventuelt hvordan bruker dere disse analysene?

Eventuelt, hva i regnskapet betrakter dere som tegn på en god og sikker kommuneøkonomi?

- 2f) Er det vanlig at siste årsbudsjett eller annen budsjettinformasjon legges ved søknaden?
Eventuelt, hvordan bruker dere budsjettet i tilknytning til vurdering av en lånesøknad?
- 2g) Er det vanlig at dere er i personlig kontakt med representanter for kommunen i tilknytning til behandlingen av lånesøknaden?
- 2h) Hvilke vurderinger gjøres i tilknytning til fastsettelse av lånevilkår?
Hvordan kommer dere fram til rente og tilbakebetalingstid?
- 2i) Er det vanlig at kommunene ikke aksepterer de kredittvilkår som dere tilbyr?
- 2j) Om en kommune ikke aksepterer de vilkår dere stiller, vil dere da gå inn i en drøfting med kommunen for å finne fram til vilkår som både banken og kommunen kan akseptere?
Fins det eksempler på slike situasjoner?
- 2k) Fins det så langt du kjenner det, eksempler på at dere har avslått en søknad om lån fra en kommune?

Hva har i tilfelle vært årsaken(e)?
- 2l) Hvordan vurderer dere risikoen tilknyttet lån til kommuner?
Eventuelt, hva består risikoen i?
- 2m) Hva var eventuelt tapet i 1986 for din institusjon/bank på låneforretninger med kommuner?

Oppfølging av lånene

- 3a) Er dere opptatt av om kommunen bruker lånene til de formål som lånene opptas?
I tilfelle: Gjør dere noen kontroll for å finne ut hvorvidt lånene virkelig er anvendt til de forutsatte formål.
Eventuelt, hvordan utføres denne kontrollen?
- 3b) Er kommunene som dere har innvilget lån, forpliktet til å sende årsregnskap o.l. til dere?
Eventuelt, hva bruker dere de innsendte regnskapene til?
- 3c) Har det hendt at dere med utgangspunkt i mottatt regnskapsinformasjon har ønsket å ta opp til drøfting kommunens framtidige lånebetjening, dvs. framtidig rente- og avdragsbetaling?
Hva har eventuelt slike drøftinger munnet ut i?

- 3d) Har det hendt at dere med utgangspunkt i presseomtale e.l. av kommunen, har ønsket å ta opp til drøfting kommunens framtidige lånebetjening, dvs. framtidig rente- og avdragsbetaling?
Hva har eventuelt slike drøftinger munnet ut i?

Konkurransen på kommunemarkedet

- 4a) Hvor viktig er utlån til og innskudd fra kommunesektoren for din institusjon/bank?
- 4b) Hvordan vurderer dere konkurransen på det kommunale kreditt- og innskuddsmarkedet, f.eks. sammenlignet med bedriftsmarkedet og personmarkedet?
- 4c) Har dere en uttrykt policy om å redusere, vedlikeholde eller styrke posisjonen som leverandør av banktjenester til kommunesektoren?
Hva er eventuelt begrunnelsen for denne policy?
Hva har dere eventuelt foretatt dere for å iverksette denne policy?

Kommunale årsrapporter

DNC har tatt initiativet til en konkurranse om den beste kommunale årsrapporten.

- 5a) Har dere merket dere dette tiltaket? Eventuelt, hvordan ble dere klar over denne konkurransen om den beste rapporten?
- 5b) Hva synes dere om dette tiltaket?
- 5c) Har dere noen gang i forbindelse med behandlingen av lånesøknader o.l. fra kommuner, hatt behov for en annen type regnskapsrapport enn det vanlige kommunale årsregnskapet?
- 5d) Har dere noen oppfatning om hva en årsrapport må inneholde for at den skal kunne karakteriseres som god?
- 5e) Har dere noen oppfatning om hvordan en årsrapport må være utformet for at den skal kunne karakteriseres som god?

TAKK FOR AT DU TOK DEG TID TIL Å BESVARE DISSE SPØRSMÅLENE.

VEDLEGG X

SPØRSMÅLSGUIDE UTENLANDS BANKENE

1. Has the City of Bergen raised any loans from your bank or institution?
If possible, how large are these loans?
2. Have you been involved in the evaluation of any loan application from the City of Bergen?
If possible, for what have you been responsible, how did you proceed in this evaluation, i.e. to what conditions did you attach importance, and what has been most difficult in this work?
3. Did you need any documents from the City of Bergen evaluating such an application?
If possible, what documents and how did you use them?
4. Did an English translation of part of the last annual account and/or the last annual budget follow the application from the City of Bergen?
If possible, how did you use this information?
5. Have you been in personal contact with the administration of the City of Bergen in connection with the evaluation of an application?
6. Do you remember any cases where a loan application from the City of Bergen has been rejected?
If possible, for what reasons?
7. Have you been interested in whether the City of Bergen has used the loans to the purposes for which the loans were raised?
If possible, what have you done to get insight into the purposes for which the loans have been used?
8. Do you require as a consequence of granting the loans, that the City annually gives you any accounting information?
If possible, what kind of information, and how have you used this information?
9. Have you used the annual report of the City of Bergen which you received last year?
If possible, for what purposes?
10. What are your views of the annual report of the City of Bergen?
If possible, what is good and what is bad?

11. Have you received such a report from other municipalities with which you are in business connection?
12. Could such a report in any way influence your evaluation of a loan application from a municipality?
If possible, how?

Thank you for your cooperation.

VEDLEGG XI

BREV TIL UTENLANDS BANKENE

Frode Mellemvik
P.O. Box 6003, N-8016 Mørkved, NORWAY
Tlf. no.: + 47 81 17200

Bank of XXX

27th May 1987

Dear Sir,

Last autumn you received from the City of Bergen an English extract from the City's Annual Report for 1985. In addition to the report there was enclosed a letter from a research group at the Norwegian School of Economics and Business Administration, announcing that the group would like to ask you some questions concerning the annual report and your banking business with the City of Bergen.

I am a member of this research group, and among other things I am working on the problem of how the City of Bergen manages to finance its activities, and what information different financiers are using in their evaluations of the City. Enclosed please find a list with some questions. I hope you might find some time to answer those questions. Since answering those questions in writing may be rather time-consuming, I suggest that I contact you on the telephone between the 8th and the 20th of June to have your answers. However, if you might prefer answering in writing, please send your answers to my postal address. As you may not have at hand the annual report you received last year, I have enclosed a copy.

If you have not been involved in banking business with the City of Bergen, would you please give this letter to the right person in your bank or institution.

I hope it is possible for you to help me in this way, and I am looking forward to talking to you or receiving your written answers.

Yours faithfully,

Frode Mellemvik

Encls.

REFERANSER

- Accounting Standard Steering Committee (ASSC), 1975, "The Corporate Report"
- Agersnap, F. og Blegvad, B.-M., 1977, "Konfliktteori", Nyt fra Samfundsvidenskaberne
- Aldrich, H. E., 1979, "Organizations and Environments", Prentice-Hall
- Allison, G. T., 1971, "Essence of Decision", Little, Brown
- Alvesson, M. och Berg P. O., 1988, "Företagskultur och organisationssymbolism, utveckling, teoretiska perspektiv och aktuell debatt", Studentlitteratur
- American Accounting Association (AAA) 1966, "A Statement of Basic Accounting Theory"
- American Accounting Association (AAA) 1977a, "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance"
- American Accounting Association (AAA) 1977b, "Report on the Committee on Accounting in the Public Sector", in The Accounting Reveiw, Vol. 52, Supplement
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 1953, "Review and Resume", Accounting Terminology Bullentin No 1
- 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., 1978, "Financial Accounting in Nonbusiness Organizations. An Exploratory Study of Conceptual Issues", Financial Accounting Standards Board
- Anthony, R. N., 1980, "Making Sense of Nonbusiness Accounting", Harvard Business Review, pp. 83-93
- Anthony, R. N., 1983, "Tell it like it was - A conceptual framework for financial accounting", Richard D. Irwin
- Anthony, R. N., 1985, "Games Governmental Accountants Play", Harvard Business Review, pp. 161-170
- Asplund, J., 1970, "Om undran inför samhället", Argos
- Astley, G. W. and Van de Ven, A. H., 1983, "Central Perspectives and Debates in Organization Theory", Administration Science Quarterly, pp. 245-273
- Atkinson, A. B. and Stiglitz, J. E., 1980, "Lectures on Public Economics", McGraw-Hill
- Baiman, S., 1982, "Agency Research in Managerial Accounting: A Survey", Journal of Accounting Literature, Vol. 1, pp. 154-213
- Belkaoui, A., 1981, "Accounting Theory", Harcourt Brace Janovich
- Bensman, J., 1979, "Max Weber's Concept of Legitimacy: An Evaluation", in Vidich, A. J. and Glassman, R. M., "Conflict and Control - Challenge to Legitimacy of Modern Governments", Sage Publications
- Bergen kommunes bystyreprotokoll, 1985, "Samarbeid mellom Norges Handelshøyskole om forskningsprosjekter: Komm-

- analøkonomisk regnskapsanalyse og -organisasjon", sak nr. 64, s. 305-307
- Berger, P. L. og Luckmann, T., 1966, "Den samfundsskabte virkelighed", Lindhardt og Ringhof
- Bergevörn, L.-E., og Olson, O., 1987, "Kommunal redovisning då och nu. Längtan efter likformighet, rättvisa och affärs-mässighet", Doxa
- Berry, M. H., 1982, "The Accounting Function in Socialist Economics", *International Journal of Accounting Education & Research*, pp.185-198
- Berry, L. E. and Harwood, G. B., 1984, "Governmental and Nonprofit Accounting", Richard D. Irwin
- Bertholdt, R. H., 1979, "Discussion of The Impact of Uncertainty Reporting on the Loan Decision", *Journal of Accounting Research*, Vol. 17 Supplement, pp. 58-63
- Biggs, S. F., 1984, "Financial Analysts' Information Search in the Assessment of corporate Earning Power", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, pp. 313-323
- Bird, P., 1973, "Accountability: Standards in Financial Reporting"
- Birnberg, J. G., 1980, "The Role of Accounting in Financial Disclosure", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, No. 1, pp. 71-80
- Birnberg, J. C. , Turpolec, L. and Young, S. M., 1983, "The Organizational Context of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, pp.111-129
- Boland, R. J. and Pondy, L. R., 1983, "Accounting in Organizations: A Union of Natural and Rational Perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, pp. 223-234
- Bouwman, M. J., Frishkoff, P. A. and Frishkoff P., 1987, "How do Financial Analysts make Decisions? A Process Modell of the Investment Screening Decision", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.12, No.1, pp. 1-29
- Brorström, B., 1982, "Planeringspolitik eller resultatpolitik: Användning och utformning av kommunala bokslut", Doxa
- Brorström, B and Olson, O., 1985, "Accounting Models as an Inquiring System in Local Government", *Financial Accountability & Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 129-143.
- Brunsson, N., 1976, "Propensity to Change", BAS
- Brunsson, N., 1984, "Politisk organisation", EFI/-Handels-högskolan i Stockholm, stencil.
- Brunsson, N., 1985, "The Irrational Organization", John Wiley and Sons
- Brunsson, N., 1986, "Organizing for Inconsistencies: On Organizational Conflict, Depression and Hypocrisy as Substitutes for Action", *Scandinavian Journal of Management Studies*, pp. 165-185
- Brunsson, N. och Jönsson, S., 1979, "Beslut och handling. Om politikens inflytande på politiken.", Liber
- Brunsson, N., och Rombach, B., 1982, "Går det att spara - kommunal budgetering under stagnation", Doxa
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A, Hughes, J. and Nahapiet, J., 1980, "The Roles of Accounting in Organi-

- zations and Society", *Accounting, Organizations and Society*, No.1, pp. 5-27
- Burchell, S., Clubb, C. and Hopwood, A. H., 1985, "Accounting in its Social Context: A History of Value Added in the United Kingdom", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, pp. 381-413
- Burrell, G. and Morgan, G., 1979, "Sociological Paradigms and Organisational Analysis", Heinemann Educational Publishers
- Campbell, D. T., 1979, "Degrees of Freedom and the Case Study", i "Qualitative and Quantitative Method in Evaluation Research", redaktører T. D. Cook og C. S. Reichardt, Sage Publications
- Casey, C. J. jr., 1980, "Variation in Accounting Information Load: The Effect on Loan Officers' Prediction of Bankruptcy", *The Accounting Review*, pp. 36-49
- Chambers, R. J., 1955, "Blueprint for a Theory of Accounting", *Accounting Research*, pp. 17-25
- Chan, J. L., 1985, "Research in Governmental and Non-Profit Accounting", Jai Press
- Chandler, A. D. jr., 1977, "The Visible Hand", The Belknap Press
- Child, J., 1972, "Organizational Structure, Environment and Performance: The Role of Strategic Choice", *Sociology*, No. 6, pp. 2-22
- Cohen, P. S., 1969, "Theories of Myth", *Man*, No 4, pp. 337-353
- Collins, F., 1982, "Managerial Accounting Systems and Organizational Control: A Role Perspective", *Accounting, Organizations and Society*, pp.107-122
- Cook T. D. and Reichardt C. S. , 1979, "Qualitative and quantitative method in evaluation research", Sage Publications
- Cooper D. J., 1980, "Discussion of "Towards a Political Economy of Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, pp. 175-192
- Cooper D. J., 1986, "Power and Management Control", University of Manchester Institute of Science and Technology
- Copeland, R. M. and Ingram, R. W., 1983, "Municipal Financial Reporting and disclosure Quality", Addison-Wesley
- Cyert, R. M and March, J. G., 1963, "A Behavioral Theory of the Firm", Prentice-Hall.
- Czarniawska-Joerges, B., 1988a, "The Wonderland of Public Administration Reforms", Stockholm School of Economics
- Czarniawska-Joerges, B., 1988b, "Dynamics of organizational control: the case of Berol Kemi AB", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, pp. 415 -430
- Czarniawska-Joerges, B., 1988c, "Reformer och ideologier. Lokala närmer på väg", Doxa
- Dahl, G. A., 1980, "Bankenes bruk av årsregnskapet i forbindelse med sin kredittvurdering", I *Regnskapet i Bruk*, s. 83- 101, Norske Statsautoriserete Revisorers Forening
- Dahl, G. A., 1984, "Bankenes krav til finansielle nøkkeltall ved vurdering av kundens kredittverdighet", *Revisjon og Regnskap* nr. 2, s. 70-75

- Dahlström, E., 1987, "Maktanalysers kontekstuelle og ideologiske f6ankring", i Petersson, O., "Maktbegreppet", Carlsson Bokf6rlag
- Danielsson, A., 1977, "F6retagsekonomi - en 6versikt", Studentlitteratur
- Danziger, J. N., 1978, "Making Budgets, Public Resource Allocation", Sage Publications Ltd
- Daudi, P., 1987, "Maktens diskurs - om begreppets genealogi og maktutredningens m6jligheter", i Petersson, O., "Maktbegreppet", Carlsson Bokf6rlag
- Day, J. F. S., 1986, "The Use of Annual Reports by UK Investment Analysts", Accounting and Business Research, No. 64, pp. 295-307
- Dowling, J. and Pfeffer, J., 1975, "Organizational Legitimacy", Pacific Sociological Review, Vol. 18, No. 1, pp. 122-136
- Drebin, A. R., Chan J. L. and Ferguson L. C., 1984, "Decisions and Information Needs of Governmental Accounting Information Users", in "Governmental and Nonprofit Accounting", Richard D. Irwin
- Dyckman, T. R., Gibbens, M. and Swieringa, R. j., 1975, "Experimental and Survey Research in Financial Accounting: A Review and Evaluation". In "The Impact of Accounting Research in Financial Accounting and Disclosure on Accounting Practice", by Durham, N. C., Duke University
- Emerson, R. M., 1962, "Power-Dependence Relations", American Sociological Review, vol. 27, pp. 31-40
- Emmanuel, C. and Otley, D., 1985, "Accounting for Management Control", Van Nostrand Reinhold
- Engh, A. og Tofte E., 1979, "Kommunalforvaltning", Tiden Norsk Forlag
- Eriksen, E. O., 1987, "Om statsmaktens legitimitet", Norsk Statsvitenskaplig Tidsskrift, nr. 2, 3. 6rgang, s. 25-49
- Falk, H. and Ophir T., 1973, "The Influence of Differences in Accounting Policies on Investment Decisions", Journal of Accounting Research, Spring, pp. 108-116
- Falkenberg, J. S., 1985, "Kvalitative metoder i 6konomisk-administrative forskning", I "Metoder og perspektiver i 6konomisk-administrativ forskning", s. 102-113, Universitetsforlaget
- Feldman M. S. and March J. G., 1981, "Information in Organizations as Signal and Symbol", Administrative Science Quarterly, Vol. 26, pp. 171-186
- Fevolden, T. og S6rensen, R., 1983, "Spillet om skatteutjevningen", Tidsskrift for samfunnsforskning, s. 59-76
- Fimreite, A. L., 1986, "Bergen kommune og staten - medspillere eller motspillere? En studie av samhandlingen mellom Bergen kommune og sentrale myndigheter med sikte p6 6f6 6kte statlige overf6ringer til bykommunen i perioden 1972-85", Hovedfagsoppgave, Universitet i Bergen
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 1978, "Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises", Statement of Financial Accounting Concepts No. 1
- Financial Accounting Standards Board (FASB), 1980, "Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organi-

- zations", 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., 1983, "Accounting, Budgeting and Control systems in their Organizational Context: Theoretical and Empirical Perspectives.", Accounting, Organizations and Society, pp. 147-151
- Forrester, D. A. R., 1977, "Schmalenbach and after - a Study of the Evolution of German Business Economics", Strathclyde Convergencies
- Galtung, J., 1977, "Methodology and Ideology. Essays in Methodology", Christian Ejlertsen
- Gjesdal, F., 1978, "Stewardship Accounting Controlling Informational Externalities", Ph.D thesis, Stanford University
- Gjesdal, F., 1982, "Institusjonsproblemet i økonomisk teori", Statsøkonomisk Tidsskrift, årgang 96, hefte 1, s. 23-60
- Glassman, R. M., 1979, "Rational and Irrational Legitimacy", in Vidich, A. J. and Glassman, R. M., "Conflict and Control - Challenge to Legitimacy of Modern Governments", Sage Publications
- Grønmo, S., 1982, "Forholdet mellom kvalitative og kvantitative metoder i samfunnsforskningen", I "Kvalitative metoder i samfunnsforskning", Redigert av H. Holter og R. Kalleberg, s. 94-122, Universitetsforlaget
- van Gunsteren, H., 1976, "The Quest for Control - A critique of the Rational-Central-Rule Approach in Public Affairs", John Wiley & Sons
- Gustavsen, B. og Sørensen B. A., 1982, "Aksjonsforskning", i "Kvalitative metoder i samfunnsforskning", redigert av H. Holter og R. Kalleberg, Universitetsforlaget
- Habermas, J., 1975, "Legitimeringsproblemer i senkapitalismen", Fremad
- Hall, R. H., 1987, "Organizations: Structures, Processes and Outcomes", Prentice-Hall
- Halvorsen, K. og Nilsson, J-E, 1984, "Å Forske", Gruppen for ressursstudier
- Halvorsen, Ø., 1980, "Statistisk sentralbyrås bruk av foretakenes regnskaper", I Regnskapet i Bruk, s. 164-170, Norske Statsautoriserede Revisorers Forening
- Hamilton, P., 1983, "Talcott Parsons", Ellis Horwood
- Hammer, H., 1984, "Kommuneloven med kommentarer", Sem & Stenersen A/S
- Harrison, J. R. and March, J. G., 1984, "Decision-Making and Postdecision Surprises", Administrative Science Quarterly, Vol. 24, pp. 26-42
- Hayes, D. C., 1983, "Accounting for Accounting, A Story about Managerial Accounting", Accounting, Organizations and Society, pp. 241-249
- Hedberg, B., 1981, "How Organizations learn and unlearn", in Nystrom, P. C. and Starbuck, W. H., 1981, "Handbook of Organizational Design", Vol. 1, Oxford University Press
- Hedberg, B. and Jönsson, S. 1978, "Designing Semi-Confusing Information Systems for Organizations in Changing

- Environments", *Accounting, Organizations and Society*, Vol 3, pp. 47-64
- Hellevik, O., 1977, "Forskningsmetode i sosiologi og statsvitenskap", Universitetsforlaget
- Hendriksen, E. S. and Budge, B. P., 1974, "Contemporary Accounting Theory", Dickenson
- Henke, E. O., 1977, "Accounting for Nonprofit Organizations", Wadsworth Publishing Company
- Hernes, G., 1980, "Makt og avmakt", Universitetsforlaget
- Herzlinger, R. E. and Sherman, H. D., 1980, "Advantages of Fund Accounting in "Nonprofits"", *Harvard Business Review*, pp. 94-105
- Holmström, B. R. and Tirole, J., 1987, "The Theory of the Firm" in *Handbook of Industrial Organization*, eds. Schmalensee, R. and Willing, R.
- Holsti, O. R., 1969, "Content Analysis for the Social Sciences and Humanities", Addison-Wesley
- Hopper, T. and Powell, A., 1985, "Making sense of Research into Organizational and Social Aspects of Management Accounting: A Review of its underlying Assumptions", *Journal of Management Studies*, pp. 429-465
- 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., 1983, "On trying to study Accounting in the Context in which it operates", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 287-305
- Hopwood, A. G., 1986, "Accounting in Organizational Action", Paper presented at the Annual Meeting of the American Accounting Association, New York
- Horovitz, J. H., 1980, "Top Management Control in Europe", London: Macmillan
- Häckner, E., 1985, "Strategiutveckling i Medelstora Företag", Doktoravhandling, Göteborgs Universitet
- Hägg, I., and Hedlund, G., 1979, ""Case studies" in Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 135-143
- Høgheim, S., 1985, "Accounting Development as an Organizational Process", Paper presented at the Conference Organization and Economy of Local Governments in Change, Vatnahalsen 16. -18. august
- Høgheim, S., 1987, "Søkelys på årsrapporten - dei første reaksjonane på årsrapporten i ein kommune med hovudvekt på avdelingsavsnittet", SAF-rapport nr. 8/87
- Høgheim, S., 1989, "Adminstrasjonen og årsrapporten", Planleggingsrapport, Norges Handelshøyskole
- 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 Ninth Annual Congress of the European Accounting Association, Stockholm, Sweden, March, 24-26
- Høgheim, S, Monsen, N., Olsen, R. and Olson, O., 1988a, "The two Worlds of Management Control. On the Relation-

- ship between Information, Decisions and Actions", Paper presented at the Workshop on Public Sector Accounting, Maastricht, the Netherlands, December 7-9
- Høgheim, S., Monsen, N., Olsen, R. and Olson, O., 1988b, "Redesigning an Annual Report - Experiences from an Action Research Project", Paper presented at the Eleventh Annual Congress of the European Accounting Association, Nice, France, April 26-29
- Ijiri, Y., 1975, "The Theory of Accounting Measurement", American Accounting Association
- Ingram, R. W. and Copeland, R. M., 1986, "The Effect of Local Government Accounting Practices on Accounting Numbers and Creditor Decisions", Studies in Accounting Research # 27, American Accounting Association
- Innenriksdepartementet, 1942, "Forskrifter for kommunale budsjett og regnskap", Grøndahl & Søns
- Innstilling fra Stortingskomite (S), nr. 304, 1983-84, "Innstilling fra Kommunal- og miljøvernkomiteen om ekstraordinært tilskudd til Oslo kommune på statsbudsjettet 1984"
- Innstilling fra Stortingskomite (S), nr. 5I, 1984-85, "Innstilling fra Kommunal- og miljøvernkomiteen om ekstraordinært tilskudd for 1985 til Oslo, Bergen og Trondheim kommuner"
- International Accounting Standards Committee (IASC), 1977, "Information to be Disclosed in Financial Statements", Statement No. 5
- Jensen, M. C. and Meckling, W. H., 1976, "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Capital Structure", Journal of Financial Economics, No 3, pp. 305-360
- Johnsen, A., 1980, "Målsettinger for finansregnskapet", i "Regnskapet i bruk", s. 16-27, Norges Statsautoriserte Revisorers Forening
- Jönsson, S., 1982, "A City Administration Facing Stagnation. Political organization and action in Gothenburg", Studentlitteratur
- Jönsson, S., 1982a, "Budgetary Behaviour in Local Government - A Case Study over 3 Years", Accounting, Organizations and Society, Vol. 7, No. 3, pp. 287-304
- Jönsson, S., 1985, "Eliten och normerna. Drivkrafter i utviklingen av redovisningspraxis", Doxa
- Jönsson, S., 1988, "Role-making for Accounting", Paper presented at The Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester
- Jönsson, S., and Grönlund, A., 1986, "Life with a Sub-contractor - New Technology and Management Accounting", Paper presented at the Workshop on "Accounting, Organizations and Technology, December 10-12, at Rijksuniversiteit Limburg, Maastricht, Holland
- Jönsson, S., and Lundin, R., 1976, "Myters roll i planering - ett kommunalt fall". I Perspektiv på Kommunala Problem, red. Jönsson, S., and Lundin, R., BAS
- Kaplan R. S., 1982, "Advanced Management Accounting", Prentice-Hall
- Kinserdal, A., Eriksen, O. og Penne J. B., 1980, "Ligningsmyndighetenes verdsettelse av ikke børsnoterte aksjer", I

- Regnskapet i Bruk, s. 131-143, Norske Statsautoriserede Revisorers Forening
- Kjellberg, F., 1980, "Den kommunale virksomhet - planlegging, finanser og budsjettering", Universitetsforlaget
- Knutsen, K., 1980, "Praktisk regnskapsanalyse for bankfolk", Bankakademiet
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1958, "Forskrifter og veiledning for budsjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene", Indre Smaalenenes Trykkeri
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1965, "Budsjett- og regnskapsordningen for kommunene. Innstilling fra Budsjett- og regnskapskomiteén"
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1971, "Forskrifter og veiledning for budsjettoppstilling og regnskapsføring i kommunene, med senere tilleggsforskrifter", Engers Boktrykkeri
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1983, "Rapport fra seminaret om de kommunale og fylkeskommunale budsjett- og regnskapsforskriftene", Seminar i samarbeid med Norske kommuners Sentralforbund
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1986, "Den kommunale og fylkeskommunale skattlegginga og budsjetta for terminen 1987 (Budsjetttrundskrivet 1987)", Rundskriv H-26/86
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1986a, "Herre i eget hus. Det nye inntektssystemet for kommuner og fylkeskommuner"
- Kommunal- og arbeidsdepartementet, 1988, "Utkast til nye forskrifter for kommunenes og fylkeskommunenes årsbudsjetter og regnskaper", 4 hefter
- Korpi, W., 1987, "Maktens isberg under ytan", i Petersson, O., "Maktbegreppet", Carlsson Bokförlag
- Larsen, B., 1984, "Regnskaper og budjetter som kultur", I Vi bruker også regnskapet ... - men til hvad?, s. 79-105, Civiløkonomernes Forlag
- Leikvang, T., 1980, "Om ligningsmyndighetenes bruk av regnskapet og regnskapsinformasjonen", I Regnskapet i Bruk, s. 118-130, Norske Statsautoriserede Revisorers Forening
- Lévi-Strauss, C., 1978, "Myth and Meaning", Routledge & Kegan Paul
- Levitt, B. and March, J. G., 1988, "Organizational Learning", Paper prepared for Annual Review of Sociology
- Libby, R., 1979, "The Impact of Uncertainty Reporting on the Loan Decision", Journal of Accounting Research, Vol. 17 Supplement, pp. 35-57
- Likierman, A. and Creasey, P., 1985, "Objectives and Entitlements to Rights in Governmental Financial Information", Financial Accountability & Management Vol. 1, No. 1
- Lincoln, Y. S. and Guba E. G., 1985, "Naturalistic Inquiry", Sage Publications
- Lipset, S. M., 1984, "Social Conflict, Legitimacy and Democracy" in Connolly, W., "Legitimacy and the State", Basil Blackwell
- Lund, T., 1983, "Brukerkritikk og krav til forskriftene", i "Rapport fra seminaret om de kommunale og fylkeskommunale budsjett- og regnskapsforskriftene", s. 33 - 39, Kommunal- og arbeidsdepartementet
- Macintosh, N. B., 1985, "The Social Software of Accounting

- and Information Systems", John Wiley & Sons
- May, G. O., 1943, "Financial Accounting", The Macmillan Company
- March, J. G., 1966, "The Power of Power", in Easton, D., "Varieties of Political Theory", Prentice-Hall, pp. 39-70
- March, J. G., 1981, "Information in Organizations as Signal and Symbol", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, pp. 171-186
- March, J. G., 1984, "Notes on Ambiguity and Executive Compensation", *Scandinavian Journal of Management Studies*, Vol. 1, No.1, pp. 53-64
- March, J. G., 1987, "Ambiguity and Accounting: The Elusive Link between Information and Decision making", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 2, pp.153-168
- March, J. G. and Olsen, J. P., 1976, "Ambiguity and Choice in Organizations", Universitetsforlaget
- Markus, M. and Pfeffer, J., 1983, "Power and the Design and Implementation of Control Systems", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 205-218
- Mauland, H. og Hetland, O., 1985, "Offentlig regnskap og budsjettering - med vekt på kommunesektoren", Bedriftsøkonomens forlag
- 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., 1985, "Behandling av lån i kommunale regnskaper", Høyere avdelingsoppgave, Norges Handelshøyskole
- Mellemvik, F., 1987, "Kommunenes lån - et regnskapsmessig problem?", Universitetsforlaget
- Mellemvik, F., 1987a, "Det standardiserte kommune-regnskapet", i Olson, O., "Kommunal årsrapportering - om utviklingen til nå, og et alternativ", Bedriftsøkonomens forlag
- Mellemvik, F., Mønsen, N. and Olson, O., 1988, "Functions of Accounting - a Discussion", *Scandinavian Journal of Management*, Vol. 4, No. 3/4, pp. 101-119
- Meyer, J. W., 1983, "On the Celebration of Rationality: Some Comments on Boland and Pondy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, pp. 235-240
- Meyer, J. W., 1986, "Social Environments and Organizational Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, pp. 345-356
- Meyer, J. W. and Scott, W. R., 1983, "Organizational Environments - Ritual and Rationality", Sage Publications
- Mintzberg, H., 1973, "The Nature of Managerial Work", Harper & Row
- Mønsen, N., 1987, "Behandling av anleggsmidler og avskrivninger i kommunale regnskaper", Universitetsforlaget
- Mønsen, N., 1989, "Regnskap i politikken? - om årsrapportens funksjoner for en kommune og dens toppledelse", Avhandling for graden dr. oec. og con, Norges Handelshøyskole
- Moonitz, M., 1961, "The Basic Postulates of Accounting", Accounting Research Study No. 1, AICPA

- Morgan, G., 1986, "Images of Organization", Sage Publications
- Namazi, M., 1985, "Theoretical Developments of Principal-Agent Employment Contract in Accounting; The State of Art.", *Journal of Accounting Literature*, Vol. 4, pp. 113-163
- National Council on Governmental Accounting (NCGA), 1982, "Concepts Statement No. 1, Objectives of Accounting and Financial Reporting for Governmental Units"
- Neimark, M. and Tinker, T., 1986, "The social Construction of Management Control Systems", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, pp. 369-395
- Nobes, C. W. and Parker R. H., 1981, "Comparative International Accounting", Philip Allan Publishers
- Nordlands Framtid, 1987, "Kun NF-redaktøren aktuell", 12. november, s. 4
- Norges Offentlige Utredninger (NOU), 1982, "Nytt inntekts-system for kommunene", Nr. 15
- Norsk Lovtidende, 1924, "Forskrifter for budgetoppstilling og regnskapsavleggelse i bykommuner", 2. avdeling, s. 98-148
- Norsk Lovtidende, 1936, "Budget- og regnskapsordningen i rikets landkommuner", 2. avdeling, s. 56-140
- Olsen, J. P., 1970, "Local Budgeting, Decision-Making or a Ritual Act", *Scandinavian Political Studies*, pp. 85-118
- Olsen, R., 1987, "Regnskap i "maktsenteret" - om kommunal-rådets holdning til det tradisjonelle kommunale årsoppgjøret", Universitetsforlaget
- Olsen, R., 1989, "Politikerne og årsrapporten", Avhandlings-manuskript, Norges Handelshøyskole
- Olson, O., 1983, "Ansvar och ändamål. Om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem", Doxa
- Olson, O., 1987, (red.), "Kommunal årsrapportering - om utviklingen til nå, og et alternativ", *Bedriftsøkonomens forlag*
- Olson, O., 1989, "Accounting, Organizations and Learning - The Case of Development of Municipal Accounting in Sweden and Norway", Paper presented at the Twelfth Annual Congress of the European Accounting Association, Stuttgart, West Germany, April
- Olson, O. and Rombach, B., 1989, "The Buffer Organization and Budgetary Reforms", *Norwegian School of Economics and Business Administration and Swedish Center for Working Life*
- Otley, D. T. and Berry, J., 1980, "Control, Organization and Accounting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5, pp. 231-246
- Petersson, O., 1987, (red.), "Maktbegreppet", Carlsson Bok-förlag
- Pettigrew, A. M., 1979, "On Studing Organizational Cultures", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 24, pp. 570-581
- Pfeffer, J., 1981, "Power in Organizations", Pitman Publishing
- Pfeffer, J., 1982, "Organizations and Organization Theory", Pitman Publishing
- Pfeffer, J. and Salancik G. R., 1978, "The External Control of Organizations: A Resource Dependence Perspective", Harper & Row
- Preston, A. M., 1986, "Interactions and Arrangements in the

- Process of Informing", *Accounting, Organizations and Society*, pp. 499-520
- Preston, A. M., 1988, "The Taxman Cometh: Some Observation on the Interweave between Accounting and Inland Revenue Practice", Paper presented at The Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference, Manchester
- Puxty, A. G.; Willmott, H. C.; Cooper, D. J. and Lowe, T., 1987, "Modes of Regulation in Advanced Capitalism: Locating Accountancy in Four Countries", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 3, pp. 273-291
- Rathe, A. W., 1960, "Management Controls in Business", in Malcolm, D. G. and Rowe, A. J., editors, "Management Control System", Wiley
- Regnéll, H., 1982, "Att beskriva och förklara. Vad det kan innebära inom olika forskningsområden", Doxa
- Reve, T., 1982, "Konflikter og konfliktstyring i organisasjoner", I boka "Markedsføring, Idegrunnlag, Strategi og Organisasjon", s. 115-132, Tanum-Norli
- Richardson, A. J., 1987, "Accounting as a Legitimizing Institution", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 341-355
- Richardson, A. J. and Dowling, J. B., 1986, "An Integrative Theory of Organizational Legitimation", *Scandinavian Journal of Management Studies*, pp. 91-109
- Robbins, W. A., 1984, "Consensus Between Preparers and Users of Municipal Annual Reports: An Empirical Analysis", *Accounting and Business Research*, No. Spring
- Rombach, B., 1986, "Rationalisering eller prat - kommuners anpassning till en stagnerande ekonomi", Doxa
- Ronen, J., 1979, "The Dual Role of Accounting: A Financial Economic Perspective", In "Handbook of Financial Economics", Editor: J. L. Bicksler, North-Holland Publishing Company
- Rosenfield, P., 1974, "Stewardship", In "Objectives of Financial Statements, Volume 2 - Selected papers", pp. 123-140, AICPA
- Samuelson, L. A., 1986, "Discrepancies between the Roles of Budgeting", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 1, pp. 35-45
- Schultz, Jr. J. J., 1979, "Discussion of The Impact of Uncertainty Reporting on the Loan Decision", *Journal of Accounting Research*, Vol. 17 Supplement, pp. 64-70
- Scott, W. R., 1987, "The Adolescence of Institutional Theory" *Administrative Science Quarterly*, Vol. 32, pp. 493-511
- Seip, H., 1949, "Kommunenes økonomi", Tiden Norsk Forlag
- Simon, H., Guetzkow, H., Kozmetsky, G. and Tyndall, G., 1954, "Centralization versus Decentralization in the Controller's Department", *Controllershship Foundation*.
- Sparebankforeningen, 1985, "Kommunesektoren - kommunal virksomhet og økonomi", Sparebankforeningens Servicekontor
- Staubus, G. J., 1976, "The Multiple-Criteria Approach to making Accounting Decisions", *Accounting and Business Re-*

- search, Autumn, pp. 276-288
- Sterling, R., 1972, "Decision Oriented Financial Accounting", Accounting and Business Research, Summer, pp. 198-208
- Stortingsforhandlinger, 1984-85, "Bevilgninger på statsbudsjettet 1985 vedkommende Kommunal- og Miljøvern-departementet
- Stortingsmelding nr. 26, 1983-84, "Om et nytt tilskuddssystem for kommunene og fylkeskommunene"
- Stortingsproposisjon nr. 158, 1975-76, "Om tilskott av skatte-utjammingsmidler 1977"
- Stortingsproposisjon nr. 1, 1976-77, "Statsbudsjettet for 1977"
- Stortingsproposisjon nr. 127, 1983-84, "Om ekstraordinært tilskudd til Oslo kommune på statsbudsjettet 1984"
- Stortingsproposisjon nr. 1, tillegg nr. 2, 1984-85, "Om tiltak for å bistå kommuner og fylkeskommuner med deres økonomi"
- Stortingsproposisjon nr. 1, 1985-86, Kommunal- og arbeids-departementet (KAD), kap. 563.
- Stortingsproposisjon nr. 1, 1986-87, Kommunal- og arbeids-departementet (KAD), kap. 563.
- Straw, E., 1986, "Lending to local Government", Public Finance and Accountancy, September, pp. 11-13
- Thompson, J. D., 1967, "Organizations in Action", New York: McGraw-Hill
- Tiessen, P. and Waterhouse, J. H., 1983, "Towards a Descriptive Theory of Management Accounting", Accounting, Organizations and Society, pp. 251-267
- Vidich, A. J. and Glassman, R. M., 1979, (Editors), "Conflict and Control - Challenge to Legitimacy of Modern Governments", Sage Publications
- Wanzenberg, R. B., 1984, "Lending to Municipalities", In "Governmental and Nonprofit Accounting" by Berry, L. E. and Harwood, G. B., Richard D. Irwin, pp. 104-112
- 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
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L., 1986, "Positive Accounting Theory", Prentice-Hall
- Weber, M., 1982 (1922), "Makt og byråkrati", Gyldendal norsk forlag
- Wildavsky, A., 1975, "Budgeting - A comparative Theory of Budgetary Processes", Little, Brown and Company
- Wilson, R. M. S. and Chua, W. F., 1988, "Managerial Accounting, method and meaning", Van Nostrand Reinhold
- Yamaji, H., 1981, "The Function of Modern Corporate Financial Reporting in a Mass Democratic Society", Kobe Economic & Business Review, No. 27, pp. 68-87
- Yin, R. K., 1984, "Case Study Research. Design and Methods", Sage Publications.
- Young, R. Y., 1970, "Analysinriktningar inom modern statsvetenskap", Wahlström & Widstrand
- 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, December, pp. 55-63
- Østerberg, D., 1980, "Sosiologiens nøkkelbegreper og deres opprinnelse", Cappelens forlag
- Östman, L., 1977, "Användning av redovisningsmått - En studie av resultats- och räntabilitetsmåttts användning i divisionaliserade företag", Ekonomiska Forskningsinstitutet vid Handelshögskolan i Stockholm
- Østre, S., 1984, "Kommunaløkonomikk - økonomisk analyse av kommunale problemer", Universitetsforlaget