

# **På ville veier**

*En analyse og evaluering av mål- og resultatstyring  
i skatteetaten på merverdiavgiftsområdet*

**Lars Berger**

**Nina Muri**

**Tor Christian Pettersen**

**Loan Tran**



Høgskolen i **Hedmark**

Prosjektoppgave 12 studiepoeng i ”Skatteløftet”

Årsstudium i økonomisk/administrative fag

**HØGSKOLEN I HEDMARK**

Avdeling Rena 2011



## Abstrakt

Prosjektoppgaven omhandler mål- og resultatstyring i skatteetaten på merverdiavgifts-området. Mål- og resultatstyring er et grunnleggende styringsprinsipp i statlig forvaltning, og en vesentlig del av styringen består i målsetting og senere resultatoppfølging.

Ved utformingen av resultatkravene til kontroll av merverdiavgiftsoppgaver, har det de seneste årene vært en sterk fokusering på økt antall kontroller. Prosjektoppgaven ser blant annet på hvordan resultatkravene som stilles til oppgavekontrollene i Skatt øst påvirker medarbeiderne i forhold til utplukk av kontrollobjekter og gjennomføring av kontrollene. Prosjektoppgaven ser også på utviklingen i oppnådde resultater og på påliteligheten i resultatrapportene som danner grunnlag for resultatrapporteringen. En viktig del av prosjektoppgavens vurderinger er om resultatkravene bygger opp under det som i sentrale styringsdokumenter er uttalt som overordnende mål for skatteetaten.



---

## Forord

”Skatteløftet” er et årsstudium i økonomisk/administrative fag på 60 studiepoeng som ble utviklet i samarbeid mellom Høgskolen i Hedmark og skatteetaten. Bakgrunnen var reorganisering av skatteetaten og et ønske om å styrke den faglige grunnkompetansen til de ansatte. Det første kullet startet i 2006.

Vi er fire ansatte i Skatt øst som har vært så heldige å få være med på dette kompetanseløftet gjennom å være deltagere på det siste kullet av ”Skatteløftet”. Vi startet opp høsten 2008, og har nå avslutningsvis i studiet skrevet denne prosjektoppgaven. Geografisk og organisatorisk er vi spredt på ulike kontorsteder og avdelinger, henholdsvis skattekontoret i Oslo (avdeling fastsetting og avdeling innkreving) og skattekontoret i Lillestrøm (avdeling fastsetting). Alle har vi imidlertid hatt tilknytning til merverdiavgiftsområdet, og det falt derfor naturlig å velge en problemstilling derfra.

Mål- og resultatstyring er både et spennende og aktuelt tema. I denne prosjektoppgaven ser vi på hvordan resultatkrav blir benyttet som styringsverktøy for å nå oppsatte mål.

Vi har analysert og evaluert bruken av resultatkrav for kontroll av merverdiavgiftsoppgaver. Da det ville bli for omfattende å se på mål- og resultatstyring i skatteetaten i sin helhet, har vi bevisst avgrenset oss ved å prioritere å gå i dybden på ett fagområde fremfor i bredden.

Målgruppen for denne oppgaven er primært de som utarbeider resultatkrav for skatteetaten, dvs. ledelsen i Finansdepartementet og Skattedirektoratet, samt regionledelsen. Resultatene bør også være nyttige og interessante for medarbeidere som jobber med oppgavekontroll og deres ledere. Resultatene kan forhåpentlig være relevante også for andre deler av skatteetaten og offentlig forvaltning generelt.

Vi takker vår veileder amanuensis Harald Romstad ved Høgskolen i Hedmark for gode og konstruktive tilbakemeldinger under prosjektarbeidet. Vi benytter også anledningen til å takke førstekonsulent Trine Mona Ottesen i Skatteetatens IT- og servicepartner (SITS) for all hjelp med Conformat, samt spesialrevisor Jack Willy Olsen i seksjon for strategisk analyse i Skatt øst for hjelp til uttrekk av data fra skatteetatens datavarehus.

Oslo, 8. desember 2011

Lars Berger, Nina Muri, Tor Christian Pettersen, Loan Tran



# Innhold

<b>1. INNLEDNING</b> .....	<b>11</b>
1.1 TEMAET FOR OPPGAVEN .....	11
1.2 BAKGRUNN OG HISTORIE .....	12
1.3 PROBLEMFORMULERING .....	13
1.4 OPPGAVENS OPPBYGGING .....	14
<b>2. TEORI</b> .....	<b>17</b>
2.1 INNLEDNING .....	17
2.2 MÅL- OG RESULTATSTYRING .....	17
2.2.1 Hva er mål? .....	17
2.2.2 Strategier og verdier .....	18
2.2.3 Hvorfor trenger organisasjoner mål og strategier?.....	19
2.2.4 Krav om mål- og resultatstyring i statlig forvaltning.....	20
2.3 ET HISTORISK TILBAKEBLIKK PÅ REFORMPROGRAMMENE I STATEN .....	22
2.4 NOEN UTFORDRINGER KNYTTET TIL MÅL- OG RESULTATSTYRING .....	26
2.4.1 Resultatmålingsproblemet.....	26
2.4.2 Motivasjonsproblemet.....	28
2.4.3 Rapporteringsproblemet .....	29
2.4.4 Målkonflikter.....	30
2.4.5 Målforskyvning .....	30
2.4.6 Etske utfordringer .....	31
2.5 OPPSUMMERING .....	32
<b>3. METODISK TILNÆRMING</b> .....	<b>35</b>
<b>4. SKATTEETATEN OG KONTROLL AV MVA-OPPGAVER</b> .....	<b>37</b>
4.1 INNLEDNING .....	37
4.2 SKATTEETATENS FORMÅL.....	37
4.3 SKATTEETATENS HOVEDOPPGAVER OG ORGANISERING .....	38
4.4 SKATTEETATENS MÅL, VISJON, VERDIER, STRATEGIER OG ETISKE RETNINGSLINJER .....	39
4.4.1 Hovedmål og delmål fastsatt av Finansdepartementet .....	39
4.4.2 Skatteetatens visjon og verdier .....	41
4.4.3 Skatteetatens strategier for 2010-2015 .....	42
4.4.4 Etske retningslinjer for statstjenesten og skatteetaten .....	43
4.5 MERVERDIAVGIFTSSYSTEMET .....	44
4.6 RESULTATKRAV TIL KONTROLL AV MERVERDIAVGIFTSOPPGAVER .....	46
4.6.1 Innføring av resultatkrav på merverdiavgiftsområdet .....	46

4.6.2	<i>Hva er en oppgavekontroll?</i> .....	48
4.6.3	<i>Resultatkravene for Skatt øst for årene 2008-2011</i> .....	50
4.7	UTVALGSMETODIKK - UTVELGELSE AV OPPGAVER TIL KONTROLL.....	52
4.8	KRITISK SØKELYS PÅ SKATTEETATENS KONTROLLVIRKSOMHET.....	53
4.9	OPPSUMMERING.....	55
<b>5.</b>	<b>RESULTATSTATISTIKK FOR OPPGAVEKONTROLLEN</b> .....	<b>57</b>
5.1	INNLEDNING.....	57
5.2	RESULTATER AV OPPGAVEKONTROLLENE I ÅRENE 2006-2010.....	58
5.2.1	<i>Antall oppgavekontroller</i> .....	58
5.2.2	<i>Treffprosent</i> .....	59
5.2.3	<i>Saksbehandlingstid</i> .....	60
5.2.4	<i>Avdekket beløp (proveny)</i> .....	62
5.2.5	<i>Gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll</i> .....	63
5.3	REELLE RESULTATER FOR SKATT ØST FOR ÅRET 2010.....	65
5.3.1	<i>Faktisk avdekket beløp etter omgjøringer i ettertid</i> .....	66
5.3.2	<i>Faktisk treffprosent etter omgjøringer i ettertid</i> .....	68
5.3.3	<i>Gjennomsnittlig reelt proveny pr. utførte oppgavekontroll</i> .....	69
5.3.4	<i>Ressursbruk og gjennomsnittlig reelt proveny pr. dagsverk</i> .....	69
5.4	OPPSUMMERING.....	70
<b>6.</b>	<b>UTARBEIDING AV SPØRREUNDERSØKELSE</b> .....	<b>71</b>
<b>7.</b>	<b>RESULTATER FRA SPØRREUNDERSØKELSEN</b> .....	<b>73</b>
7.1	INNLEDNING.....	73
7.2	SVARPROSENT.....	74
7.3	DEMOGRAFI.....	74
7.3.1	<i>Kjønn og alder</i> .....	74
7.3.2	<i>Utdanningsnivå</i> .....	75
7.3.3	<i>Antall år med erfaring fra arbeid med oppgavekontroll</i> .....	76
7.4	RESULTATER PÅ SPØRSMÅLENE.....	77
7.4.1	<i>Spørsmål relatert til utplukk av oppgaver til kontroll</i> .....	77
7.4.2	<i>Spørsmål relatert til kontrollgjennomføring</i> .....	82
7.4.3	<i>Spørsmål relatert til ledelse og styring</i> .....	87
7.4.4	<i>Spørsmål relatert til resultatkravenes utforming</i> .....	91
7.4.5	<i>Spørsmål relatert til motivasjon</i> .....	93
7.4.6	<i>Spørsmål relatert til etikk</i> .....	94
7.5	OPPSUMMERING.....	96
7.5.1	<i>Spørsmål relatert til utplukk av oppgaver til kontroll</i> .....	96
7.5.2	<i>Spørsmål relatert til kontrollgjennomføring</i> .....	97
7.5.3	<i>Spørsmål relatert til ledelse og styring</i> .....	98



---

7.5.4	<i>Spørsmål relatert til resultatkravenes utforming</i> .....	99
7.5.5	<i>Spørsmål relatert til motivasjon</i> .....	100
7.5.6	<i>Spørsmål relatert til etikk</i> .....	100
<b>8.</b>	<b>VURDERINGER</b> .....	<b>101</b>
<b>9.</b>	<b>KONKLUSJON</b> .....	<b>107</b>
	<b>REFERANSELISTE</b> .....	<b>111</b>
	<b>VEDLEGG</b> .....	<b>115</b>



# 1. Innledning

## 1.1 Temaet for oppgaven

Temaet i denne prosjektoppgaven er mål- og resultatstyring i skatteetaten. Tallfestede resultatkrav blir ofte brukt i både offentlig og privat virksomhet som et verktøy for å nå oppsatte mål. Kravene får dermed store konsekvenser for hvordan samfunnets ressurser brukes.

Skatteetaten er underlagt Finansdepartementet og omfatter Skattedirektoratet med fem skatteregioner, Skatteopplysningen og Oljeskattekontoret. Til sammen har skatteetaten over 6 500 ansatte. I skatteetaten brukes resultatkrav og oppfølging av disse som et viktig styringsverktøy. De overordnede målene og resultatkravene blir fastsatt av Finansdepartementet og Skattedirektoratet.

Vi ønsker å se på hvordan resultatkrav brukes i skatteetaten for å nå oppsatte mål, og hvilke effekter og konsekvenser denne bruken gir - både ønskede og uønskede. Vi vil avgrense oss til å se på resultatkravene til gjennomføringen av oppgavekontroller i Skatt øst.

Oppgavekontroller er kontroll av næringsdrivendes merverdiavgiftsoppgaver, som litt enkelt forklart er merverdiavgiftens svar på selvangivelser. Merverdiavgiftsoppgaver blir normalt levert annenhver måned, og i 2010 ble det på landsbasis mottatt 1,58 millioner oppgaver. Merverdiavgiften er en viktig inntektskilde for staten, og i 2010 utgjorde inntektene fra merverdiavgiften 198,5 milliarder kroner.

For 2011 er det stilt krav om at Skatt øst skal gjennomføre 7 250 oppgavekontroller, med nærmere bestemte krav til saksbehandlingstid og avdekning. Dette er en økning i antall kontroller på 61 % fra 2008 hvor kravet var 4 500 oppgavekontroller.

## 1.2 Bakgrunn og historie

De fleste statistikker er både informative og korrekte, og ingen er i tvil om nytten av statistikker generelt. Statistikk gir imidlertid ikke alltid et riktig og fullstendig bilde av virkeligheten.

Opp gjennom årene har media avdekket flere tilfeller av manipulering med statistikker.

På 1990-tallet ble det avslørt bevisst medlemsjuks i ungdomsorganisasjonene til enkelte politiske partier hvor det bevisst ble innrapportert høyere medlemstall enn det som var reelt. Bakgrunnen for medlemsjukset var at den statlige støtten til organisasjonene økte i takt med antall medlemmer.

I januar 2010 var den omfattende triksingen med ventelistene ved Sykehuset Asker og Bærum i medias fokus. VG Nett (2010) skrev 24. januar 2010 at Helsetilsynet satt på opplysninger om at fristdatoer for innkalling av pasienter til undersøkelse eller kontroll bevisst var blitt endret av ansatte ved sykehuset. Dette kan ha satt pasienters liv og helse i fare fordi de ikke har fått nødvendig oppfølging tidsnok. Nåværende og tidligere ansatte uttalte til avisen at et motiv for å endre på datoene, var å ”pynte” på sykehusets statistikker.

Den 29. juli 2010 skrev Bergens Tidende (2010) i sin nettutgave at både justisministeren og politidirektøren var stolte da politiet halvveis i 2010 kunne vise til stor økning i oppklarte saker. Oppklaringsprosenten var økt fra 34,9 i første halvår 2009 til 40,1 i første halvår 2010. Førstestatsadvokat Harald Strand ved Riksadvokatembetet uttalte imidlertid til avisen at deler av bedringen skyldtes at enkelte politidistrikt hadde gitt oppklaringsprosenten et ekstra ”løft” ved å dele narkotikasaker opp i overdrevent mange punkter. Slik ble oppklaring av én sak, som nøkternt sett handlet om ett forhold, plutselig til tre-fire saker. Strand mente det var grunn til å tro at politiet gjorde dette for å bedre statistikken og få en bedre oppklaringsprosent. Samtidig uttalte Arne Johannessen i Politiets Fellesforbund til avisen at kravene som stilles til politiet inviterer til talltriksing.

Våren 2010 var også skatteetaten i medias søkelys. Aftenposten (2010) skrev 8. april 2010 i sin nettutgave at Finansdepartementet har som mål at antall tyngre bokettersyn skal opp, men at skatteetaten ikke gjør den jobben som departementet vil at etaten skal gjøre. Avisen kunne vise til at Riksrevisjonen i et hemmeligstemplet brev til Skattedirektoratet har kommet med

---

kritikk av skatteetaten blant annet fordi for mange enkle bokettersyn går på bekostning av tyngre bokettersyn. I tillegg skrev avisen at Riksrevisjonen har avdekket svak internkontroll, upålitelig rapportering og forskjellsbehandling av næringsdrivende avhengig av hvilket skattekontor de tilhører. Leder Øivind Nullmeyer i Norsk Tjenestemannslag i Skatt øst uttalte til avisen at man hele tiden har fryktet at det sterke fokuset på antall kontroller går ut over tyngre kontroller.

Et av skatteetatens mål er at det skal brukes større ressurser på målrettet kontroll, og at alvorlige lovbrudd skal prioriteres. Hensikten med reorganisering av skatteetaten (ROS) i 2008 var å skape en organisasjonsstruktur som legger til rette for bedre oppgaveløsning og bedre ressursutnyttelse. Over 2 000 medarbeidere fikk helt eller delvis nye oppgaver. Skatteetaten fikk som følge av omorganiseringsprosessen et fall i resultatene, og etaten fikk store utfordringer knyttet til å overholde saksbehandlingsfrister og til å nå resultatmål på kontrollområdet.

Skatteetaten har mange mål, og det kan synes som om noen av dem kan komme i konflikt med hverandre. Målet er både økt antall kontroller og flere tyngre kontroller.

Bakgrunnen for vår interesse for temaet er at vi som ansatte i skatteetaten ser at fokuset på kvantifiserbare mål lett kan komme i konflikt med kvalitative mål.

### 1.3 Problemformulering

Selv om et overordnet mål med denne prosjektoppgaven er å se på konsekvensene av mål- og resultatstyring som styringsverktøy i skatteetaten, vil vi avgrense oss til å se på resultatkravene som stilles til oppgavekontroller i Skatt øst.

Vi vil redegjøre for hva resultatkravene nærmere går ut på (antall, saksbehandlingstid og avdekning), se på hva som antas å være formålet bak kravene, hvordan kravene blir utformet, og hvordan resultatene blir målt (rapportering). Vi vil også undersøke om resultatene som rapporteres gir et riktig bilde av virkeligheten.

Dette vil være nødvendige rammer rundt det vi ser på som hovedproblemstillingen i denne oppgaven:

- **Hva er konsekvensene av resultatkravene til oppgavekontrollene i Skatt øst?**

I dette ligger en rekke underproblemstillinger. Hovedproblemstillingen kan operasjonaliseres som følger:

- Går fokuset på målbare kvantitative mål på bekostning av kvalitet? Hvordan påvirker resultatkravene medarbeiderne når de plukker ut oppgaver til kontroll? Plukker medarbeiderne bevisst ut oppgaver som det ikke er grunn til å kontrollere fordi det er enkle og raske kontroller som bidrar til å nå kravene? Unnlater de å plukke ut mer krevende kontroller som ville ha gitt avdekking fordi dette skaper problemer i forhold til å nå kravene til antall og rask saksbehandling?
- Hvordan påvirker resultatkravene gjennomføringen av oppgavekontrollene? Blir oppgavekontrollene utført mer overfladisk slik at vesentlige feil i oppgavene ikke blir oppdaget? Blir det unnlatt å ilegge tilleggsavgift fordi kontrollen da tar lenger tid?
- Er antall oppgavekontroller et mål eller et middel? Gir kravene god ressursutnyttelse? Er det overordnede målet et høyest mulig antall oppgavekontroller eller størst mulig avdekking? Hva bør hensikten med oppgavekontrollene være?

Svar på disse spørsmålene vil naturlig også lede frem til spørsmålet om hvorvidt andre formuleringer av resultatkravene eller praktiseringen av disse kan være mer hensiktsmessig.

## 1.4 Oppgavens oppbygging

Bakgrunnen for prosjektoppgaven og oppgavens problemstillinger er beskrevet i *kapittel 1*.

I *kapittel 2* ser vi nærmere på hva faglitteratur innen organisasjonsteori sier om målsetting i organisasjoner, og vi går mer spesifikt inn på mål- og resultatstyring som styringsprinsipp i statlig forvaltning. Vi ser også på utfordringer og utilsiktede konsekvenser som faglitteraturen knytter til mål- og resultatstyring.

I *kapittel 3* beskrives hvilke metodevalg vi har gjort for å besvare prosjektoppgavens problemstillinger.

I *kapittel 4* rettes fokuset mot sentrale styringsdokumenter og skatteetatens formål, hovedmål og delmål, visjon, verdier, strategier og etiske retningslinjer. En sentral del blir også en

beskrivelse av kontroll av merverdiavgiftsoppgaver og resultatkravene som stilles til oppgavekontrollene.

I *kapittel 5* ser vi på resultatutviklingen på oppgavekontrollområdet for de fem siste årene på landsbasis og for de tre siste årene for Skatt øst. Vi ser også på om resultattallene for 2010 gir uttrykk for reelle resultater.

I *kapittel 6* beskrives utviklingen av en spørreundersøkelse som vi har gjennomført blant medarbeiderne som arbeider med oppgavekontroll i Skatt øst.

Resultatene fra spørreundersøkelsen presenteres i *kapittel 7*.

I *kapittel 8* vurderer vi funnene i *kapittel 5* og *kapittel 7* opp mot prosjektoppgavens problemstillinger i *kapittel 1*, samt generell teori i *kapittel 2* og de overordnede målene for skatteetaten i *kapittel 4*.

Prosjektoppgavens konklusjoner følger til slutt i *kapittel 9*.





## 2. Teori

### 2.1 Innledning

I dette kapitlet vil vi se på hvorfor organisasjoner generelt trenger mål for virksomheten. Vi vil i den forbindelse undersøke generell organisasjonsteori om målsetting i organisasjoner i form av faglitteratur om emnet for å finne ut hva som i alminnelighet anses å være formålet med målsetting.

Mål- og resultatstyring er blitt en grunnleggende styringsform i statlig forvaltning. Styringsprinsippet er forankret i Stortingets bevilgningsreglement og økonomireglementet i staten. Vi vil redegjøre for hva som menes med mål- og resultatstyring, hvor en vesentlig del av styringen består i sette mål for underliggende virksomheter og følge opp resultatene for å se om målene er nådd. Vi vil se på formålet med mål- og resultatstyring, og historiske kilder vil bli gjennomgått for å kaste lys over bakgrunnen og tidspunktet for innføringen av mål- og resultatstyring i statlig forvaltning. Vi vil også se på hva litteraturen sier om hvilke utfordringer og utilsiktede konsekvenser denne formen for styring kan gi.

### 2.2 Mål- og resultatstyring

#### 2.2.1 Hva er mål?

En vanlig definisjon av mål i formelle organisasjoner er ifølge Christensen, Lægroid, Roness og Røvik (2009) å si at mål er begreper om eller definisjoner av noe man ønsker å oppnå eller realisere i fremtiden.

Mål kan være av mange ulike typer. På toppen av målhierarkiet i Jacobsen og Thorsvik (2007) finner vi organisasjonens *formål* som beskriver hvorfor organisasjonen eksisterer. På grunnlag av formålet defineres ofte en *visjon* som skal gi et bilde på hva som vil være den ideelle situasjonen for organisasjonen i fremtiden. Visjoner kjennetegnes gjerne av et høyt abstraksjonsnivå, ofte som en utopi av det gode samfunn. Deretter konkretiseres målene i

*hovedmål*, som igjen detaljeres som *delmål* på et operasjonelt nivå. Til sammen blir målhierarkiet en kjede av sammenhenger mellom mål og midler. Et mål på ett nivå blir et middel for å nå et mål på et høyere nivå, og målhierarkiet skal sikre at alle aktiviteter bidrar til å realisere organisasjonens overordnede mål.

Ifølge Christensen et al. (2009) er det typisk for offentlige organisasjoner at de har komplekse og vage mål, og at de ønsker å prioritere mange ulike hensyn og aktiviteter samtidig. Dette skiller offentlige organisasjoner fra private organisasjoner som ofte er mer endimensjonale og først og fremst har økonomisk gevinst som hovedmål.

## **2.2.2 Strategier og verdier**

Organisasjoner utformer ofte *strategier* for hvordan de skal nå målene som er satt.

Mens mål er en beskrivelse av en ønsket fremtidig tilstand, er strategi ifølge Jacobsen og Thorsvik (2007) en beskrivelse av hva man tenker å gjøre for å realisere målene.

En strategi beskriver med andre ord veien mot målet. Strategier kan knytte seg til hvordan organisasjonen posisjonerer seg i forhold til sine omgivelser (generiske strategier), eller de kan rette fokuset mer mot interne forhold i organisasjonen og de trekk ved organisasjonen som gir den et fortrinn fremfor andre organisasjoner (ressursbaserte strategier).

Jacobsen og Thorsvik (ibid.) viser til at strategibegrepet står stadig sterkere også i offentlig sektor, men uttaler at offentlige organisasjoner som regel må inkludere elementer som private organisasjoner ikke ville ha funnet lønnsomme eller interessante. Dette vil ofte føre til at strategiene til offentlige organisasjoner blir mer inkluderende og mindre ”skarpe” og målrettede enn private organisasjoners strategier.

Organisasjoner kan også utforme et sett av *verdier* som gir en moralsk ramme rundt organisasjonens mål og strategier. Verdier er i Kaufmann og Kaufmann (2003) kort og godt beskrevet som regler om rett og galt, og verdiene handler om grunnleggende prinsipper og generelle overbevisninger som gir opphav til spesielle væremåter og handlemåter.

### 2.2.3 Hvorfor trenger organisasjoner mål og strategier?

Ifølge Birkeli, Oftedal og Næs (1999) er Peter Drucker den som det hyppigst blir referert til som målstyringens opphavsmann. Drucker mente at amerikanske bedriftsledere på 1950-tallet var for opptatt av å detaljstyre de ansatte fra toppen av organisasjonen, og at spesialiserte ledere på nivåene nedover i hierarkiet var så fokusert på egne arbeidsoppgaver at virksomhetens overordnede mål ble tapt av syne. Som en mulig løsning på problemet lanserte Drucker i 1954 målstyring (*Management by Objectives*) i boken *The Practice of Management* der han skrev at bedriftslederne i stedet burde fastsette overordnede mål, og at detaljkontroll skulle erstattes med selvkontroll og større frihet for den enkelte medarbeider.

Jacobsen og Thorsvik (2007) beskriver fire grunner til at organisasjoner trenger mål og strategier. For det første kan mål og strategier ha en *motiverende effekt* på medarbeiderne ved at de blir motiverte til å yte noe ekstra. Manglende mål kan dessuten tenkes å virke demotiverende. For det andre kan mål og strategier ha en *styrende funksjon* ved å gi retningslinjer for arbeidet. De legger begrensninger på medarbeidernes adferd og fungerer også som beslutningspremisser for den enkelte medarbeider. Mål og strategier gir dermed organisasjonen en spesiell retning, et spesielt formål det skal arbeides mot. For det tredje kan mål fungere som *evalueringskriterier* for arbeidet som organisasjonen og den enkelte medarbeider utfører, og forfatterne viser til at det er vanskelig å snakke om effektivitet hvis man ikke har mål. For det fjerde vil mål og strategier kunne fungere som en *legitimitetsfaktor* overfor omgivelsene. Et sentralt element for å oppnå legitimitet i omgivelsene er om omgivelsene har en oppfatning om at organisasjonen faktisk arbeider mot de målsettinger som den går ut med.

Ifølge Jacobsen og Thorsvik (ibid.) har empiriske studier imidlertid ikke klart å påvise noen klar sammenheng mellom eksistensen av formålserklæringer, visjoner og strategier i organisasjoner, og deres effektivitet. Heller ikke i forhold til organisasjoners suksess har forskningen ifølge forfatterne i særlig grad klart å påvise noen sammenheng mellom strategisk planlegging og suksess.

## 2.2.4 Krav om mål- og resultatstyring i statlig forvaltning

Stortinget vedtok i 2005 et nytt bevilgningsreglement som trådte i kraft 1. januar 2006, og som avløste det tidligere bevilgningsreglementet fra 1959 med senere endringer.

Gjennom bevilgningsreglementet (2005) har Stortinget stilt krav om mål- og resultatstyring som et grunnleggende styringsprinsipp i statlig forvaltning. Alle statlige virksomheter skal fastsette mål og resultatkrav innenfor rammen av disponible ressurser og forutsetninger som er gitt av overordnet myndighet, samt sikre at de fastsatte målene og resultatkravene blir oppnådd på en effektiv måte.

I tilknytning til regjeringens årlige forslag til statsbudsjett som fremsettes i Prop. 1 S skal det beskrives hvilke resultater som tilsiktes oppnådd. Videre skal det gis opplysninger om oppnådde resultater for siste regnskapsår sammen med annen regnskapsinformasjon av betydning for Stortingets vurdering av bevilgningsforslagene for neste budsjettår.

Stortingets forutsetninger i bevilgningsreglementet er videreført i reglement for økonomistyring i staten og i bestemmelser om økonomistyring i staten som er fastsatt av Finansdepartementet (2010a).

De viktigste dokumentene og prosessene i styringsdialogen mellom over- og underordnet nivå er knyttet til den årlige budsjettprosessen i staten. Med utgangspunkt i regjeringens forslag til statsbudsjett og Stortingets påfølgende vedtak, fastsetter det enkelte departement overordnede mål, styringsparametere og hvilke resultater som skal nås i *tildelingsbrev* til sine underliggende virksomheter. Styringsparametere og resultatkrav konkretiserer hvilke resultater virksomhetene skal oppnå i det kommende budsjettåret innenfor de forutsetninger, budsjettammer og delegerte fullmakter som gis i tildelingsbrevet.

Underliggende virksomheter fastsetter deretter med utgangspunkt i tildelingsbrevet styringsparametere og ambisjonsnivå for hvert enkelt nivå internt i virksomheten. Virksomhetene skal planlegge med både ettårig og flerårig perspektiv og gjennomføre fastsatte planer.

De skal dessuten etablere systemer og rutiner med innebygget intern kontroll for blant annet å sikre at måloppnåelse og resultater står i et tilfredsstillende forhold til fastsatte mål og resultatkrav, og at informasjon om resultater er pålitelig og nøyaktig.

---

Måloppnåelse og resultater skal rapporteres fra underordnet til overordnet nivå internt i virksomheten, fra virksomheten til departementet og fra departementet tilbake til Stortinget.

Det statlige økonomiregelverket forvaltes av Senter for statlig økonomistyring. Senteret ble opprettet i 2004 som en etat underlagt Finansdepartementet, og er blant annet et rådgivende organ for sentrale myndigheter innen statlig økonomistyring. Med utgangspunkt i det statlige økonomiregelverket skal senteret som statens ekspertorgan på området legge til rette for god styring og effektiv ressursbruk i staten.

Senter for statlig økonomistyring (2006, s. 7) definerer mål- og resultatstyring som følger:

*”Å sette mål for hva virksomheten skal oppnå, å måle resultater og sammenligne dem med målene, og bruke denne informasjonen til styring, kontroll og læring for å utvikle og forbedre virksomheten.”*

Dette innebærer at overordnede mål som er fastsatt for virksomheten må konkretiseres på en slik måte at resultatene kan måles, vurderes og følges opp med nødvendige utviklings- og forbedringstiltak.

Mål- og resultatstyring skal ifølge Senter for statlig økonomistyring (s.a.) bidra til å:

- Frembringe informasjons- og beslutningsgrunnlag for virksomheten selv og for overordnede departementer, regjeringen og Stortinget.
- Gjøre det enklere å drive planlegging og oppfølging og sammenligne virksomheter og enheter på tvers.
- Peke på hvor og hvordan det kan skapes høyere produktivitet og kvalitet - uten at det krever mer ressurser.
- Øke kostnadseffektiviteten fordi ressursbruken vris mot brukernes behov.
- Etablere en kultur som fokuserer på resultater.
- Synliggjøre muligheter for fornyelse og endring.
- Etablere et realistisk ambisjonsnivå for mål i virksomhetsstyringen.
- Gi kompetanse, kunnskap og motivasjon.

Senter for statlig økonomistyring (2006) beskriver at grunntanken bak mål- og resultatstyring er at effektiviteten økes når underliggende nivåer selv får frihet til å bestemme hvilke virkemidler som skal brukes for å nå målene som er satt for virksomheten. Dette innebærer at det overordnede nivået ikke gir en underliggende virksomhet detaljerte styringsinstrukser, men at oppmerksomheten i større grad rettes mot effektiv ressursbruk og om virksomheten

oppfyller sine overordnede mål. Med utgangspunkt i en dialog med overordnet nivå, har ledelsen på hvert nivå selv ansvar for å prioritere å finne de rette tiltakene i den interne styringen for å nå fastsatte mål.

Senter for statlig økonomistyring (ibid.) uttaler videre at det bør være formulert en klar strategi for virksomheten for å kunne gjennomføre en god mål- og resultatstyring.

Senteret definerer strategi som virksomhetens overordnede veivalg og satsinger, som viser hvilke endringer som skal prioriteres i de nærmeste årene fremover. Strategien skal peke på hvilke områder det er viktigst å styre for å få gjennomført endringer som skal føre til de ønskede resultatene, og strategien skal vise hvilke endringer det skal satse på for å realisere visjonen og målene.

Ifølge Christensen et al. (2009) innebærer mål- og resultatstyring en betydelig delegering gjennom liberalisering av gjennomgående regelverk innenfor budsjett-, lønns- og personalforvaltningen i offentlig forvaltning. Denne økte fleksibiliteten blir imidlertid motvirket av økt resultatrapportering og resultatkontroll.

## 2.3 Et historisk tilbakeblikk på reformprogrammene i staten

I dagens Norge har alle offentlige virksomheter en rekke mål og resultatkrav som skal innfris. Enkelte tror kanskje at effektivisering av offentlig sektor med fokus på forsvarlig anvendelse av fellesskapets midler er noe som har oppstått de seneste årene, men som vi skal se med dette historiske tilbakeblikket, er dette ikke tilfelle.

Etterkrigstiden fra 1945 var dominert av Arbeiderpartiet ved regjeringmakten, og Einar Gerhardsen som fikk tilnavnet "Landsfaderen", ledet hele fire regjeringer frem til 1965. Gerhardsen fikk stor respekt for sine lederegenskaper og sine evner til å bygge det moderne Norge etter 2. verdenskrig, og han er omtalt som en av hovedarkitektene bak den norske velferdsstaten, wiki Einar Gerhardsen (s.a.). Sentral aktør i Arbeiderpartiets storhetstid med gjenreisning av landet etter krigen var også partisekretær Haakon Lie. Arbeiderpartiet ønsket å bygge et velferdssamfunn forankret i sosialdemokratiske verdier, og innbyggerne opplevde en gradvis økning av individuell velstand, samtidig som flere sosiale rettigheter ble innført. Grønlie (2000) skriver at det var en sterk vekst i offentlig virksomhet, og at stadig flere

---

hentet sitt levebrød fra arbeid for stat og kommune. Før krigen la det offentlige beslag på om lag 17 % av bruttonasjonalprodukt, og i 1970 hadde andelen steget til 37 %.

Fra begynnelsen av 1980-tallet skjedde det en dreining av norsk forvaltningspolitikk som var påvirket av internasjonale trender. Gjennom 1980-tallet ble det gjennomført flere reformprogrammer i forvaltningen som tok sikte på å bedre effektiviteten, publikumsservicen og den politiske styringen. Da Kåre Willoch i 1981 ble regjeringssjef for den første rene Høyre-regjeringen siden 1928, ble dette nærmest sett på som et systemskifte i norsk politikk. Ifølge Frølich (2004) er det vanlig å tidfeste arbeidet med utforming av de nasjonale reformforslagene til Willoch-regjeringen av 1981, og Frølich viser til Lind (1999) som betrakter denne regjeringen som et startpunkt for en markert endring i norsk forvaltningspolitikk.

Birkeli et al. (1999) beskriver at den internasjonale forvaltningspolitiske trenden fra tidlig i 1980-årene hadde trekk av nyliberalisme og en mer kritisk holdning enn tidligere til de vesteuropeiske velferdsstatene. Det ble gitt uttrykk for at offentlig forvaltning var blitt for stor, for mektig og for kostbar, og at den burde reduseres og effektiviseres. Verdier som privatisering, økt markedsorientering, effektivitet, regelforenkling og økonomisk individualisme ble etter hvert sentrale både internasjonalt og nasjonalt.

Forvaltningspolitikken som etter hvert vokste frem var basert på markedsinspirerte organisasjonsmodeller og styringsformer, og har i litteraturen fått samlebetegnelsen *New Public Management*. Ifølge Christensen et al. (2009) nedtonet denne reformbevegelsen forskjellene mellom offentlig og privat sektor, og den fremhevet at organisasjonsmodeller og styringsformer fra private organisasjoner med stort utbytte kunne overføres til offentlige organisasjoner. Det ble hevdet at offentlige og private organisasjoner hadde viktige felles trekk, og at de derfor kunne underlegges felles regelverk og organiseres ut fra de samme prinsippene.

Kåre Willoch regjerte frem til 1986, fra 1983 i koalisjon med Senterpartiet og Kristelig folkeparti. Ifølge Langslet (s.a.) ble forbruker- og administrasjonsminister Astrid Gjertsen en banebryter for avregulering, forenkling og effektivisering i forvaltningen. Hun utformet slagordet "*Det åpne samfunn*" og arbeidet iherdig for å bedre forbrukernes valgmuligheter gjennom konkurranse og bedre service fra det offentlige. I 1982 lanserte hun "*Aksjon publikum*" i nært samspill med rasjonaliseringsdirektør og tidligere Ap-statsråd

Inger-Louise Valle. Målene var forenkling, oversiktliggheit og forutsigbarhet i forvaltningens operasjonar samt raskere og bedre betjening av publikum.

I 1983 nedsatte Finansdepartementet et utvalg som fikk i mandat å vurdere produktivitetsfremmende endringer i det statlige budsjettssystemet. Utvalget fikk tilnavnet Haga-utvalget, og avga sin innstilling i 1984 i NOU 1984:23.

For å oppnå rasjonell drift og for å øke effektiviteten i statlige virksomheter foreslo Haga-utvalget (1984) å innføre mål- og resultatstyring fordi dette ville minske behovet for detaljstyring. Økonomistyringen burde ifølge utvalget i økende grad konsentreres om mål som kunne oppstilles for virksomhetens aktivitet, og utvalget presiserte at økt vekt på mål og resultater burde prege både styringen fra politiske organers side og styringen innad i den enkelte virksomhet. Større vekt på mål og resultater i økonomistyringen burde kombineres med økt grad av frihet for departementene og statlige virksomheter til å disponere over bevilgningene, samtidig som det skulle stilles større resultatansvar og krav til mål- og resultatorientert styring samt rapportering av oppnådde resultater. Utvalget foreslo at det ble instruksfestet at statlige virksomheter skulle utarbeide virksomhetsplaner med utgangspunkt i vedtatt bevilgning som skulle vise hvilke ressurser som ble planlagt brukt til de forskjellige oppgavene. Videre måtte det lages systemer for rapportering der resultatene ble kontrollert i forhold til budsjetterte formål. Ifølge Frølich (2004) var det Haga-utvalget som først presenterte virksomhetsplanlegging som et hjelpemiddel i mål- og resultatstyringen.

Som et resultat av Haga-utvalgets arbeid, ble det i St.prp. nr. 52 (1984-85) foreslått en rekke endringer i budsjettssystemet i staten, og Stortinget vedtok i 1985 nye bestemmelser i daværende bevilgningsreglement fra 1959 om at resultater som ble tilsiktet oppnådd skulle omtales i regjeringens budsjettforslag. Det ble dessuten stilt krav om at det i etterfølgende budsjettproposisjon skulle opplyses om oppnådde resultater. Stortingets endring av bevilgningsreglementet i 1985 innebar dermed en innføring av mål- og resultatstyring som et bærende prinsipp for statlig økonomistyring.

Mål- og resultatstyring sto vidare sentralt i Willoch-regjeringens *Moderniseringsprogram* i 1985, og senere Brundtland-regjeringens *Fornyelsesprogram* i 1987.

Willoch-regjeringen la frem sitt *Moderniseringsprogram* (Program for modernisering av statlig forvaltning) i St.meld. nr. 83 (1984-85). Ifølge Birkeli et al. (1999) ga



---

*Moderniseringsprogrammet* inntrykk av å se på innføringen av mål- og resultatstyring som en dyptgripende endring i forvaltningens tenkemåte, og programmet beskrev at styrkingen av resultatbevisstheten på alle plan i forvaltningen var en prosess som måtte pågå i flere år. Et av fire hovedmål for *Moderniseringsprogrammet* var å gjøre den statlige forvaltningen mer resultatorientert for å sikre bevisst prioritering av offentlige aktivitetsområder og bedre utnyttelse av ressursene. De tre andre hovedmålene var å gi forvaltningen større frihet i valg av hvordan forvaltningen skulle løse pålagte oppgaver, styrke den politiske styringen, og gi bedre service til brukerne.

*Moderniseringsprogrammet* ble etterfulgt av Brundtland-regjeringens *Fornyelsesprogram* (Den nye Staten. Program for fornyelse av statsforvaltningen) som ble presentert i et eget vedlegg til St.meld. nr. 4 (1987-88). *Fornyelsesprogrammet* fokuserte som *Moderniseringsprogrammet* ifølge Birkeli et al. (ibid.) på å gjøre statlig virksomhet mer resultatorientert, og hadde også bedre statlig service og best mulig utnyttelse av statens ressurser som de viktigste målene. *Fornyelsesprogrammet* gikk imidlertid lengre i å beskrive mål- og resultatstyring.

Jessen (2002) viser til at *Fornyelsesprogrammet* beskrev at forvaltningen måtte fornyes, forenkles og forbedres for å møte de krav til omstilling og effektivisering som ble stilt til den statlige sektor, og at dette forutsatte bedre politisk styring og mer resultatorienterte statlige virksomheter. En viktig forutsetning for effektiv drift i statsforvaltningen var innføring av budsjettreformen, som ble omtalt som et viktig virkemiddel i fornyelsesarbeidet. Reformen innbar at hver enkelt forvaltningsvirksomhet skulle få tildelt driftsbudsjett som en samlet ressurs, og intensjonen var at virksomheten og dens ledelse på denne måten skulle konsentrere seg om oppgaver og resultater og være mindre bundet av enkeltposter i budsjettet.

Ifølge Jessen (ibid.) tok Willoch-regjeringens *Moderniseringsprogram* sikte på å begrense offentlig sektor gjennom deregulering og privatisering, og programmet signaliserte et ønske om en redusert økonomisk rolle for stat og kommune. *Fornyelsesprogrammet* på sin side, hadde som uttalt intensjon å bevare eller videreutvikle en sentral rolle for offentlig sektor.

Et av de få bindende vedtakene i *Fornyelsesprogrammet* er ifølge Christensen et al. (2009) at alle statlige virksomheter skulle ha en virksomhetsplan innen utgangen av 1990, og denne skulle baseres på målstyring, som betegnelsen var den gangen. Målstyring ble lansert som et felles konsept som skulle gjelde alle statlige virksomheter. Christensen et al. (ibid.) viser til

at det senere har skjedd visse modifikasjoner, og at fokuset har skiftet fra målformulering til resultatrapportering.

Ifølge Birkeli et al. (1999) påla regjeringen i forbindelse med forberedelsen til statsbudsjettet for 1993 departementene en skjerpet plikt til å følge opp bestemmelsene i Stortingets bevilgningsreglement om formulering av resultatkrav og rapportering. Finansdepartementet fastsatte i rundskriv R-23/92 krav om at det skulle formuleres resultatmål for hver hovedaktivitet og utvikles resultatmålings- og rapporteringssystemer som gjorde resultatrapportering mulig. Ifølge rundskrivet var resultatmålene å oppfatte som resultatkrav fra Stortingets side gjennom budsjettvedtakene, og fra og med statsbudsjettet for 1994 skulle det være formulert resultatmål som i senere budsjettproposisjoner skulle rapporteres. I 1996 ble bestemmelser om mål- og resultatstyring også tatt inn i økonomireglementet i staten.

Christensen et al. (2009) skriver at de fleste regjeringene senere har fulgt opp med egne programmer, men at likheten mellom programmene har vært mer slående enn forskjellene. Forfatterne hevder at programmene mer har vært preget av pragmatisme og konsensus enn av ideologi, og mer fokusert på å øke effektiviteten i forvaltningen gjennom ombygging enn på å bygge ned offentlig sektor. Bondevik II-regjeringens *"Fra ord til handling"* i 2002 beskrives likevel som et uttrykk for en mer pågående og ideologisk orientert reformlinje med økt markedsretting og konkurranseutsetting, mens forfatterne viser til at Stoltenberg II-regjeringen fra 2005 har signalisert en viss skepsis mot ideene fra *New Public Management*.

## 2.4 Noen utfordringer knyttet til mål- og resultatstyring

### 2.4.1 Resultatmålingsproblemet

Hovedintensjonen med mål- og resultatstyring er som vi har sett ovenfor at man i stedet for detaljstyring av underliggende virksomheter, vrir oppmerksomheten mot målsetting og oppfølging av resultater og vurdering av måloppnåelse. For å kunne måle resultatene må målene operasjonaliseres gjennom et sett av indikatorer/parametere, og som vi har sett ovenfor er det i regelverket for økonomistyringen i staten stilt krav om fastsetting av slike styringsparametere.

---

Senter for statlig økonomistyring (2006, s. 19) definerer styringsparameter som følger:

*”Styringsparameter er alle typer målemetoder eller kvalitative vurderinger som brukes i styringen av virksomheten på ulike nivåer. Styringsparametere måler eller beskriver direkte eller indirekte i hvilken grad virksomheten når sine overordnede mål i en gitt periode (eksempelvis et budsjettår). For hver styringsparameter kan det settes et konkret ambisjonsnivå for hvilke resultater som skal nås i den aktuelle perioden. Dette kalles gjerne et resultatmål.”*

Senter for statlig økonomistyring (ibid.) skriver videre at styringsparametere kan deles inn i fem hovedgrupper: Kroner/volum, produktivitet<sup>1</sup>, kvalitet, effekter<sup>2</sup> og effektivitet<sup>3</sup>.

Det er et kjernespørsmål ved resultatmåling hvilke resultater som skal måles, men det å konstruere gode styringsparametere for offentlige virksomheter er en vanskelig oppgave. Vanligvis er det enklest å måle kvantitet fremfor kvalitet, og ifølge Christensen et al. (2009) ender man i offentlig sektor ofte opp med aktivitets- og prosessmål som erstatning for resultatmål og samfunnsmessige virkninger. En slik ensidig fokusering på kvantitet er imidlertid ikke alltid av det gode, og forfatterne nevner som eksempel at en økning i oppklaringsprosenten i politiet ikke nødvendigvis er en god indikator på redusert kriminalitet, men like gjerne kan indikere en vridning i retning av å overfokusere på de enkle sakene på bekostning av de vanskelige.

Senter for statlig økonomistyring (2006) uttaler at behovet for å balansere hensynet til produktivitet og kvalitet på tjenestene er en viktig årsak til også å måle kvalitet. Hvis fokus kun holdes på volum, enhetskostnader osv., vil viktige kvalitetsaspekter ved tjenestene kunne bli skadelidende. Resultatmålingssystemet må derfor utformes på en slik måte at det gir insentiver til både å holde høy produktivitet og ønsket kvalitetsnivå.

---

<sup>1</sup> Produktivitet er av Senter for statlig økonomistyring (2006) beskrevet som en måleenhet som viser forholdet mellom produsert mengde og innsatsfaktorer, dvs. hvor mye virksomheten får ut av gitte ressurser.

<sup>2</sup> Effekter uttrykker ifølge Senter for statlig økonomistyring (ibid.) endringer hos brukerne eller i samfunnet som følge av virksomhetens aktiviteter og tjenester.

<sup>3</sup> Effektivitet beskrives av Senter for statlig økonomistyring (ibid.) som forholdet mellom oppnådde effekter og innsatsfaktorer, dvs. i hvilken grad oppnåelse av virksomhetens formål står i forhold til ressursene som er brukt.

## 2.4.2 Motivasjonsproblemet

Vi har tidligere vært inne på at Jacobsen og Thorsvik (2007) beskriver at det å sette mål kan ha en motiverende effekt på de ansatte i organisasjonen. Målsettingsteorien som ble utviklet av Edwin Locke og senere videreutviklet i samarbeid med Gary P. Latham, er omtalt i Kaufmann og Kaufmann (2003). Teorien hevder at det å arbeide mot spesifikke og vanskelige mål i seg selv utgjør en egen motivasjonskraft. Det er imidlertid en grunnleggende forutsetning at de ansatte aksepterer og slutter opp om målene. Det er derfor viktig å sikre seg målforpliktelse hos medarbeiderne slik at den enkelte føler seg forpliktet til å følge opp målene. Målforpliktelsen og motivasjonen øker hvis medarbeiderne involveres i målsettingen. Tilbakemelding om resultater fører til større ytelse, korreksjon av adferd og ny læring. Viktigheten av at ansatte får delta aktivt i styringsprosessene er også påpekt av Senter for statlig økonomistyring (2006) som viser til at ansattes deltakelse også vil bidra til å få frem relevant informasjon.

Det er også viktig å være klar over at det er store individuelle forskjeller mellom ansatte, og ifølge Kaufmann og Kaufmann (2003) er den enkeltes subjektive mestringsevne avgjørende for om målsetting vil ha en motiverende effekt. For høye mål vil kunne føre til at personer med lav subjektiv mestringsevne i stedet for å yte mer, faktisk yter mindre eller gir opp. Jacobsen og Thorsvik (2007) presiserer da også viktigheten av at målene må representere en realistisk utfordring sett fra den enkelte medarbeider og fra gruppen av ansatte.

I denne sammenheng er det interessant å trekke frem hvordan mestringsevnen påvirkes av stress<sup>1</sup>. Ifølge Kaufmann og Kaufmann (2003) kan positivt stress skjerpe oppmerksomhet, motivasjon og ytelse, mens negativt stress oppleves når anstrengelser og belastninger overstiger en viss terskel og fører til svekket mestringsevne. Kaufmann og Kaufmann (ibid.) refererer til Hans Selyes modell som skiller mellom tre hovedfaser i stressutviklingen. Modellen viser hvordan en person i en viss periode med opplevd stress normalt vil yte ekstra, men at mestringsevnen synker mer og mer dersom stresssituasjonen vedvarer.

I *alarmtilstanden* som utløses av både fysiske og psykiske inntrykk aktiveres kroppens forsvarsmekanismer ved bl.a. økt adrenalinutskillelse og hjerneaktivitet. Mestringsevnen er i

---

<sup>1</sup> Kaufmann og Kaufmann (2003) definerer stress som en manglende overensstemmelse mellom individets mestringsevne og de krav og utfordringer individet står overfor.

---

denne fasen på et høyt nivå. Dersom stressorene<sup>1</sup> vedvarer inntretr *motstandsfasen*, og personen vil i denne fasen forsøke å tilpasse seg stressituasjonen. Symptomer som hodepine og muskel- og mageplager vil kunne oppstå. Mestringsevnen er nå synkende. Når forsvarsmekanismene til slutt bryter sammen er *utmattelsesfasen* nådd, og i verste fall kan forvirring og realitetstap oppstå. Mestringsevnen er i denne fasen redusert til et meget lavt nivå.

### 2.4.3 Rapporteringsproblemet

I hvilken grad kan man stole på resultatene og den informasjonen som tilbakeføres oppover i organisasjonen?

Christensen et al. (2009) viser til at resultatinformasjon ofte ikke er entydig og objektiv, men at informasjonen er tvetydig og blir fortolket i en samhandlingsdialog mellom personer med ulik tilhørighet og ulike interesser og roller. De moderne reformene som kom gjennom *New Public Management* er basert på en insentivtankegang hvor resultater som oppfattes som gode av overordnede skal premieres. Hvis man kombinerer dette med kunnskapen om at tilbakeføring av informasjon sjelden er nøytral, men kan bli brukt strategisk for å fremme egne interesser, har man ifølge Christensen et al. (ibid.) en situasjon som oppfordrer til siling av positiv informasjon oppover i organisasjonen med overrapportering av suksess og underreportering av fiasko. Overordnede instanser har ofte begrenset informasjon og kapasitet til å vurdere resultatene som blir rapportert. Som konkrete eksempler viser forfatterne til arbeidsformidlingsjuks i tidligere Aetat, diagnosejuks i DRG-systemet i sykehusene, og til innsatsstyrt finansiering som fører til at de mest lønnsomme pasientene blir prioritert. Forfatterne viser også til at Riksrevisjonen gjennom validitetsrevisjon nå har begynt å kvalitetskontrollere om resultatrapporteringen er pålitelig.

I det følgende skal vi se nærmere på begrepene målkonflikter og målforskyvning som er nært knyttet til utfordringene vi har nevnt ovenfor, og som Jacobsen og Thorsvik (2007) omtaler som to sentrale problemer knyttet til organisasjoners mål og strategier.

---

<sup>1</sup> Stressorer er ifølge Kaufmann og Kaufmann (2003) en samlebetegnelse for alle stimuli og begivenheter som virker stressende. Stressorer kan være av fysisk, sosial og organisatorisk art.

#### 2.4.4 Målkonflikter

Målkonflikt innebærer at organisasjonen befinner seg i en situasjon der det er konflikt mellom ulike målsetninger. Dette skyldes enten ulike oppfatninger av hvilke mål som er viktigst, eller ulike oppfatninger av hvordan man skal nå målene.

Jacobsen og Thorsvik (ibid.) viser til at offentlige organisasjoner i større grad enn private må forholde seg til ulike og motstridende hensyn når det skal utformes mål. I tillegg til at de skal drive kostnadseffektivt, stilles det også krav om blant annet likebehandling, forutsigbarhet, formelle prosedyrer og skriftlig saksbehandling, samt formidling av sentrale samfunnsverdier. Disse kravene kan ofte stride mot hverandre.

Forfatterne skriver videre at målkonflikter på en måte er organisert inn i offentlig virksomhet gjennom våre valgte politiske organer. Essensen i politikk er konflikt mellom ulike interesser, og dermed er det forventet at politiske mål ofte vil inneholde kompromisser, motstridene elementer og uklarheter. Urealistiske mål i forhold til tilgjengelige ressurser vil skape situasjoner der de ansatte i det daglige vil være under press for å omdefinere mål og modifisere omfang, karakter og innhold.

#### 2.4.5 Målforskyvning

Målforskyvning innebærer at organisasjonens egentlige mål blir skjøvet til side til fordel for andre mål. De ansatte arbeider dermed mot mål som helt eller delvis er i motstrid med organisasjonens mål. Jacobsen og Thorsvik (ibid.) viser til tre former for målforskyvning: Suboptimalisering, overdreven regelfokusering og overmåling.

Ved *subotimalisering* jobber ikke de ansatte mot det som er best for organisasjonen, men mot det som er deres eget beste ut fra mer snevre, egoistiske preferanser, for eksempel en behagelig og interessant jobb, god lønn, gode arbeidsforhold, prestisje og makt. Den enkelte vil først og fremst maksimere sin egen vinning ved å utnytte sin posisjon i organisasjonen.

*Overdreven regelfokusering* kan fremme målforskyvning dersom de ansatte kun blir opptatt av å anvende regelverket korrekt og rigid, men glemmer intensjonen bak regelverket.

Den tredje formen for målforskyvning er *overmåling*. Som vi har vært inne på ovenfor, er det ofte vanskelig å måle resultatene til en organisasjon, og det kan da være fristende for

organisasjonen å måle kun de indikatorene som lett lar seg måle. Men ideelt sett er det da kanskje ikke det viktigste som måles. Det sies gjerne at man får det man måler, og ifølge Jacobsen og Thorsvik (ibid.) vil mennesker som vet hvordan arbeidet deres vil bli evaluert, forsøke å prioritere slik at de kan vise til oppnådde resultater langs de dimensjonene som måles. Kvantitative resultatmål er lette å forstå og lette å formidle, og de har derfor stor gjennomslagskraft. Dermed ser det ifølge forfatterne ut til å være et press i de fleste organisasjoner i retning av at det er de kvantitative indikatorene som blir prioritert. Ulempen med et slikt sterkt fokus på de kvantitative indikatorene kan i de verste tilfellene imidlertid være at hovedmålet faktisk blir motarbeidet, siden organisasjonen vil rette mest oppmerksomhet mot det den blir målt på. Resultatet kan bli overproduksjon av en viss aktivitet, selv om det totalt sett kanskje hadde vært viktigere å fokusere på andre aktiviteter.

#### 2.4.6 Ethiske utfordringer

Problemene eller utfordringene som vi har beskrevet ovenfor reiser også en rekke etiske spørsmål.

Etikk er i Kaufmann og Kaufmann (2003) definert som moralske prinsipper som styrer en persons adferd for hva som er rett og galt i handlemåter og beslutninger.

I arbeidslivet kan organisasjonskulturen ha stor betydning for hvordan ledernes og medarbeidernes etiske holdninger formes, og Jacobsen og Thorsvik (2007) uttaler at mange studier viser hvordan kultur i organisasjoner kan fremme en praksis som både er lovstridig og uetisk i forhold til samfunnsmessige verdier, normer og moral.

Det er særlig tre kulturelementer som ifølge Jacobsen og Thorsvik (ibid.) antas å lede til uetisk praksis. Det første er *gruppetenkning* kjennetegnet ved transsynthet, manglende vilje og evne til å forstå kritikk, samt en tendens til å overvurdere gruppens moral. Det andre er *ledelseskultur*, og forfatterne viser til at både forskning og oppslag i media etter finansskandaler og konkurser i selskaper som Enron og WorldCom har vist hvordan ledere bevisst kan påvirke ansatte til å handle uetisk. Det tredje er *incentivsystemer* og bruk av belønning som kan skape en ukultur som fremmer uetisk adferd som for eksempel ”kreativ forretningspraksis” og korrupsjon.

Ifølge Christensen et al. (2009) har offentlige organisasjoner over lang tid utviklet ordninger som skal bidra til å sikre at de ansatte er ærlige, hederlige, rettferdige, troverdige, pålitelige, ubestikkelige og upartiske. Ordningene gjelder fast tilsetting, fast lønn, regelstyring og klare saksbehandlingsprosedyrer, begrenset mulighet til personlig skjønnsutøving og klar arbeidsdeling mellom offentlig og privat sektor. Forfatterne hevder at disse virkemidlene nå er under press med de nye organisasjonsformene i offentlig sektor som baserer seg på en insentivtankegang, mistillit og forutsetningen om at organisasjoner og ansatte handler ut fra egeninteresser. Det kan bli mer et spørsmål om hva som lønner seg enn hva som sømmer seg. I hvilken grad det faktisk skjer en svekkelse, en erosjon eller forvitring av den etiske kapitalen er ifølge Christensen et al. (ibid.) ikke blitt systematisk undersøkt.

## 2.5 Oppsummering

Vi har i dette kapitlet sett nærmere på hva generell litteratur om organisasjonsteori sier om målsetting i organisasjoner. Herunder har vi sett på hvorfor organisasjoner trenger mål for virksomheten, og vi har kort sett på sentrale begreper som formål, visjon, hovedmål, delmål, strategier og verdier.

Stortinget innførte mål- og resultatstyring som en grunnleggende styringsform i statlig forvaltning på midten av 1980-tallet gjennom forvaltningsreformer som var påvirket av markedsinspirerte, internasjonale trender som i litteraturen har fått samlebetegnelsen *New Public Management*. I stedet for å fokusere på detaljstyring av underliggende virksomheter, fokuserer mål- og resultatstyring på målsetting, og deretter oppfølging av resultater og vurdering av måloppnåelse.

Mål- og resultatstyring kan ifølge organisasjonslitteraturen medføre en rekke utfordringer og utilsiktede konsekvenser.

Selv om alle i en organisasjon kan være enige i organisasjonens formål, visjon, hovedmål og verdier, kan det like fullt være stor uenighet om hvilke delmål og strategier som er best egnet for å nå visjonen og hovedmålet. Vi har sett på to sentrale begreper som målkonflikter og målforskyvning, og vi har også omtalt problemer knyttet til måling og rapportering av resultater, samt utfordringer knyttet til ansattes motivasjon.



Forvaltningsreformene som bygger på *New Public Management* er basert på en insentiv-tankegang der gode resultater blir belønnet. Informasjon som rapporteres er sjelden helt objektiv, og informasjon kan dessuten bli brukt strategisk for å maksimere egen vinning. Mål- og resultatstyring kan følgelig også by på etiske utfordringer.



### 3. Metodisk tilnærming

Vår hovedproblemstilling er som nevnt i kapittel 1 hva konsekvensene av resultatkravene til oppgavekontrollene er, men vi viser også til rekken av underproblemstillinger som er nevnt. Metodene for å besvare hovedproblemstillingen med underproblemstillinger er en kombinasjon av dokumentstudier, datafangst og gjennomføring av en spørreundersøkelse blant medarbeiderne i seksjon for merverdiavgift i Skatt øst som hovedsakelig jobber med oppgavekontroll.

Gjennom dokumentstudier vil vi belyse skatteetatens formål, hovedmål og delmål, visjon, verdier, strategier og etiske retningslinjer, samt mer konkret hvilke resultatkrav som stilles til oppgavekontrollen i Skatt øst. Vi vil altså både se på resultatkravenes konkrete utforming, men også hva som på et overordnet nivå uttales å være målene for skatteetaten. Her vil særlig stortingsdokumenter, tildelingsbrev og styringsbrev, samt dokumenter fra Skattedirektoratet være sentrale.

Ved hjelp av standardrapporter som benyttes som grunnlag for resultatoppfølging og rapportering, vil vi se på utviklingen i resultatene på oppgavekontrollområdet de fem siste årene. Dagens resultatrapportering av gjennomførte oppgavekontroller fanger ikke opp endringer som skjer i saken etter det første vedtaket. Ved hjelp av uttrekk av opplysninger fra skatteetatens datavarehus vil vi presentere reelle resultattall for gjennomførte oppgavekontroller i Skatt øst i 2010 (dvs. avdekket beløp og treffprosent etter endringer i ettertid). En sammenligning av faktiske resultater og tall som hentes fra resultatrapportene som benyttes ved rapporteringen, vil kunne danne grunnlag for å vurdere om det er behov for å endre dagens resultatrapporter og i neste omgang resultatkravene.

Vi har videre utarbeidet og gjennomført en spørreundersøkelse rettet mot alle medarbeiderne som jobber med oppgavekontroll i seksjon for merverdiavgift i Skatt øst. Oppgavekontroller i Skatt øst utføres hovedsakelig i seksjon for merverdiavgift av fire oppgavekontrollgrupper som er lokalisert på kontorstedene Leira, Lillehammer, Moss og Oslo. Spørsmålene er utformet med sikte på å kunne besvare hovedproblemstillingen og underproblemstillingene i kapittel 1. Hensikten med spørreundersøkelsen er følgelig å undersøke *om*, og i så fall

*hvordan*, resultatkravene til oppgavekontrollene påvirker medarbeidernes utplukk og gjennomføring av kontrollene.

Det er en viss andel av medarbeiderne som ikke svarte på spørreundersøkelsen.

Vi vet naturligvis ikke hva disse ville ha svart dersom de hadde deltatt i undersøkelsen.

Siden antall respondenter totalt sett ikke er så høyt, kan det være knyttet usikkerhet til om resultatene fra spørreundersøkelsen er representative for hele seksjonen.

Vi skal også bemerke at det antas å kunne være knyttet noe usikkerhet til resultatene fra spørreundersøkelsen (dataenes reliabilitet), siden den enkeltes vurderinger rundt resultatkravene og arbeidssituasjonen kan tenkes å ha påvirket svarene de har gitt. Resultatkravene og hensiktsmessigheten av kravene er temaer som sterkt engasjerer medarbeiderne som jobber med oppgavekontroll. Det kan derfor tenkes at noen har svart mer negativt for å gi inntrykk av at situasjonen er verre enn den faktisk er. På den annen side kan det også tenkes at noen har svart mer positivt for ikke å gi inntrykk av at de gjør en ”dårlig” jobb. Det vil også kunne være en mulighet for at noen kan ha misforstått ett eller flere spørsmål.

Til slutt vil vi analysere og sammenfatte våre funn fra dokumentstudiet, datafangsten og spørreundersøkelsen for å besvare oppgavens problemstillinger.

---

## 4. Skatteetaten og kontroll av MVA-oppgaver

### 4.1 Innledning

I dette kapitlet vil en sentral del bli viet til styringsdokumentene som nedfeller mål og resultatkrav for kontroll av merverdiavgiftsoppgaver. Her vil vi se både på resultatkravenes utforming, og hva som uttales å være målene med kravene. En viktig del her vil være å se nærmere på skatteetatens formål, hovedmål og delmål, visjon, verdier, strategier og etiske retningslinjer, slik at vi senere kan vurdere om resultatkravene og eventuelle effekter kravene gir står i forhold eller konflikt til disse. Vi vil også gi en kort oversikt over skatteetatens hovedoppgaver og organisering.

For å få en bedre forståelse for behovet for gjennomføring av kvalitativt gode oppgavekontroller og grunnlaget for våre senere undersøkelser, vil vi i dette kapitlet også se nærmere på merverdiavgiftssystemet og hvordan merverdiavgiftsoppgaver blir plukket ut til oppgavekontroll. I denne sammenheng er det også naturlig å ta med noe av den kritikken som Riksrevisjonen har rettet mot skatteetatens kontrollvirksomhet.

### 4.2 Skatteetatens formål

Finansdepartementet har det overordnede ansvaret for forvaltningen av skatte- og avgiftssystemene i Norge. Dette omfatter arbeid med skatte- og avgiftslovgivningen og styringen av blant annet skatteetaten. Som etatsstyrer har Finansdepartementet ansvaret for at skatteetaten realiserer politiske mål, og styringsdialogen er som vi har sett ovenfor basert på prinsippene om rammestyring og resultatstyring.

Skatteetatens overordnede formål og samfunnsoppdrag er ifølge Finansdepartementet (2010b) å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av de skatter og avgifter som Stortinget vedtar, samt sørge for et oppdatert folkeregister. Skatteetatens arbeid sørger for størsteparten av finansieringen av offentlige tjenester og ytelser, og ifølge Skattedirektoratet (2011a) ble det i 2010 på skatteetatens ansvarsområde utlignet skatter og avgifter på til sammen 773 mrd. kroner.

## 4.3 Skatteetatens hovedoppgaver og organisering

Skatteetaten er gjennom en rekke lover tillagt mange arbeidsoppgaver. Finansdepartementet (2010b) gir i Prop. 1 S (2010-2011) følgende oppsummering av hovedoppgavene til etaten:

- Gjennomføre forskudds- og forhåndsskattutskrivning
- Sikre skatte- og avgiftsprovenyet, herunder kontrollere grunnlaget for oppgavene fra skatte- og avgiftspliktige og tredjepart
- Fastsette og kontrollere skatt på formue og inntekt, i tillegg til folketrygdavgifter
- Fastsette, kontrollere og kreve inn merverdiavgift og arveavgift
- Kontrollere og føre tilsyn med de kommunale skatteoppkrevernes innkreving av direkte skatter og arbeidsgiveravgift
- Forvalte folkeregisteret
- Forvalte regelverk, herunder informere og veilede publikum

Skatteetaten ble omorganisert fra 1. januar 2008 og består nå av to forvaltningsnivåer; Skattedirektoratet som et sentralt direktorat, og fem underliggende skatteregioner (Skatt øst, Skatt sør, Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt nord). I tillegg kommer Oljeskattekontoret og Skatteopplysningen. For å rendyrke de strategiske direktoratsfunksjonene, er de fleste produksjonsoppgavene og tilretteleggende oppgavene i Skattedirektoratet samlet i en særskilt del av Skattedirektoratet som er kalt Skatteetatens IT- og servicepartner (SITS).

Skattedirektoratet, med skattedirektøren som øverste leder, har den faglige og administrative ledelse av skatteetaten. Hver region ledes av en regiondirektør, og er organisert med hovedfunksjoner/avdelinger for veiledning, fastsetting, kontroll og rettsanvendelse, innkreving og skattekrim, i tillegg til styrings- og administrasjonsfunksjoner. Skatteregionene består av til sammen ca. 250 kontorenheter.

Ved utgangen av 2010 hadde skatteetaten ifølge Skattedirektoratet (2011a) til sammen 6 527 ansatte (6 087 årsverk). For 2011 har skatteetaten ifølge Finansdepartementet (2010c) et budsjett på 4,66 mrd. kroner.

## 4.4 Skatteetatens mål, visjon, verdier, strategier og etiske retningslinjer

### 4.4.1 Hovedmål og delmål fastsatt av Finansdepartementet

Det stilles mange krav til et godt skatte- og avgiftssystem, herunder til proveny, rettferdighet, likebehandling og effektivitet. Dette innebærer viktige krav til skatteetaten og forvaltningen av skatte- og avgiftssystemet slik at de politiske målene nås. Finansdepartementet (2010b) har fastsatt fire *hovedmål* for skatteetaten som driftsresultatene skal vurderes etter.

I tildelingsbrevet for 2011 skriver Finansdepartementet (2010c) at hovedmålene for etaten ligger fast, men at den underliggende målstrukturen til dels er betydelig endret og at det for 2011 er etablert *delmål* under hvert hovedmål. Departementet ser behov for en systematisk oppfølging av innsatsen mot skatteunndragelser, og departementet ønsker i samråd med Skattedirektoratet å videreutvikle styringen på dette området spesielt.

SKATTEETATENS HOVEDMÅL OG DELMÅL FOR 2011	
Hovedmål	Delmål
1. Skattene skal fastsettes riktig og til rett tid	1.1 Grunnlaget for fastsetting skal foreligge til rett tid og med god kvalitet
	1.2 Fastsettingen skal skje til rett tid og med god kvalitet
	1.3 Kontrollene skal ha riktig omfang og fastsatt kontrollfaglig nivå
2. Skattene skal betales til rett tid	2.1 Forskuddet skal holde god kvalitet
	2.2 Fastsatt skatt og avgift skal betales til rett tid
	2.3 Innfordringen skal være korrekt og effektiv
	2.4 Skatteregnskapet skal være korrekt og oppdatert
3. Folkeregisteret skal ha høy kvalitet	3.1 Folkeregisteret skal være fullstendig, korrekt og oppdatert
	3.2 Folkeregisteret skal levere opplysninger med høy kvalitet til brukerne
4. Brukerne skal få god service	4.1 Saksbehandlingen skal være effektiv
	4.2 Brukerne skal få informasjon og veiledning av god kvalitet

Tabell 4.1: Skatteetatens hovedmål og delmål for 2011.

Kilde: Finansdepartementets tildelingsbrev for skatteetaten for 2011.

Under delmålene er det organisert *styringsparametere*. Finansdepartementet (2010c) skriver at styringsparameterne for 2011 er utviklet for å sikre en større helhet i skatteetatens resultatmål, og måler i større grad enn tidligere resultateffekter. Styringsparameterne på kontrollområdet er til dels betydelig endret, og hensikten er å fokusere på effekten av kontrollvirksomheten. Blant annet er det etablert resultatmål på gjennomsnittlig avdekket inntekt og avgift og næringslivets opplevde oppdagelsesrisiko.

I forhold til kontroll av merverdiavgiftsoppgaver, har Finansdepartementet (ibid.) for 2011 satt følgende styringsparametere knyttet til delmål 1.2:

- Andel kontrollerte MVA-oppgaver
- Gjennomsnittlig avdekket ved oppgavekontroll MVA
- Andel negative MVA-oppgaver tatt ut til kontroll som er behandlet innen 2 måneder

Skattedirektoratet har ansvaret for å fastsette konkrete resultatmål pr. styringsparameter. Finansdepartementet (2010b) uttaler imidlertid i Prop. 1 S (2010-2011) at selv om antallet kontroller totalt sett økte i 2009, har departementet klare forventninger om økt aktivitet på kontrollområdet. Departementet har merket seg at avdekkingen har økt, og viser til at Skattedirektoratet mener dette skyldes at etaten har gjennomført flere såkalte avgrensede regnskapskontroller. Departementet skriver at det er utfordrende å finne riktig balanse mellom de forskjellige kontrolltypene, men at det er et mål å øke omfanget av kontrollvirksomheten generelt, og stedlige kontroller samt oppgavekontroller på merverdiavgiftsområdet spesielt. Mer målrettet bruk av virkemidler innebærer en mer risikobasert tilnærming. Gjennom analyse vil virkemidlene rettes inn mot de områdene som utgjør størst risiko for manglende etterlevelse og provenyinnngang som følge av manglende rapportering eller skatte- og avgiftsunndragelser. Mer målrettet bruk av virkemidler innebærer også at virkemidlene i større grad tilpasses skattytergruppen det er knyttet risiko til.

Finansdepartementet uttaler at arbeidet med å redusere omfanget av skatteunndragelser mv. er ett av skatteetatens viktigste innsatsområder, og viser til at det er en klar tendens at kompleksiteten i sakene som avdekkes er økende, blant annet som følge av mer bruk av informasjonsteknologi og komplekse selskapsstrukturer. For å kunne møte disse utfordringene uttaler departementet at det er viktig at skatteetaten har tilstrekkelige kontrollressurser og riktig kompetanse, og at ressursene utnyttes effektivt. Finansdepartementet



---

skriver at det både internasjonalt og i Norge er det økende omfang av merverdiavgiftssvindel, og at skatteetaten derfor fortsatt vil prioritere merverdiavgiftskontrollen.

Finansdepartementet viser i proposisjonen videre til at skatteetaten fortsatt har utfordringer med saksbehandlingstiden på flere områder, og nevner spesielt at saksbehandlingstiden på blant annet merverdiavgiftsoppgaver som er tatt ut til kontroll bør reduseres.

Bekjempelse av skattekriminalitet er også viet stor plass i tildelingsbrevet for 2011. Finansdepartementet (2010c) viser dessuten til at risikoen for manglende avdekking og forfølgelse av alvorlig skatte- og avgiftskriminalitet i skatteetatens risikovurderinger for 2010 ble vurdert som høy. Departementet uttaler at det i tillegg til allerede igangsatte tiltak, må iverksettes tiltak for å bringe risikoen ned på et akseptabelt nivå.

Tildelingsbrevet inneholder videre et omfattende rapporteringsprogram og styringskalender med rapporteringstidspunkter gjennom året. Ved utløpet av året skal Skattedirektoratet utarbeide en årsrapport for etatens virksomhet som gir en strukturert oversikt over viktige sider ved virksomheten med vekt på angivelse og vurdering av resultater som er oppnådd i forhold til hovedmål og styringsparametere som Finansdepartementet har fastsatt.

#### **4.4.2 Skatteetatens visjon og verdier**

Skattedirektoratet (2010) beskriver en *visjon* for skatteetaten som er:

- Et samfunn der alle vil gjøre opp for seg.

For lojale skattytere skal det bli enklere å handle riktig, mens de som omgår regelverket skal oppleve en større risiko for å bli oppdaget. Intensjonen er at flere derfor vil ønske å følge reglene og betale sitt utestående.

Skattedirektoratet (ibid.) har videre utformet tre *verdier* for etaten som skal prege kulturen og adferden både internt og i forhold til omverdenen. Skatteetatens verdier består i at etatens medarbeidere skal være:

- Profesjonelle
- Imøtekommende
- Nytenkende

Skatteetaten ønsker å skape tillit hos brukerne, og verdiene og kulturen skal bidra til at etaten utvikles i riktig retning. Med verdier og strategier som rettesnor for arbeidet, skal etaten nærme seg en virkeliggjøring av visjonen.

#### 4.4.3 Skatteetatens strategier for 2010-2015

Skatteetaten har utarbeidet strategier for skatteetaten for strategiperioden 2010-2015. Skattedirektoratet (2010) uttaler at etaten i forbindelse med utarbeidingen av de nye strategiene gikk bredt ut til bedrifter, organisasjoner, andre etater og departementer, og at man har latt seg inspirere av deres tanker, ideer, forventninger og perspektiver på fremtiden. Direktoratet uttaler videre at skatteetaten søker å forstå og forholde seg til samfunnsutviklingen. Etaten må derfor være i kontinuerlig utvikling. Hva etaten gjør og måten det gjøres på beskrives å ville påvirke både etatens omdømme og skattesystemets legitimitet. For å lykkes i arbeidet har skatteetaten valgt følgende fem strategier:

- Åpenhet
- I forkant
- Brukervennlig offentlig sektor
- Kvalitetskultur
- Kompetansemiljø

**Åpenhet** er en forutsetning for tillit, og dette skapes gjennom en åpen, tydelig og tilgjengelig organisasjon. Det skal legges vekt på en god dialog med brukerne for å utvikle gode regler og tjenester. Åpenhet innebærer også å innrømme og rette opp feil.

Å ligge **i forkant** betyr å legge til rette for etterlevelse, dvs. å gjøre det enklere for borgerne og bedrifter å handle riktig. Likeledes å utvikle forebyggende virkemidler og nye metoder for kontroll.

En **brukervennlig offentlig sektor** som er effektiv styrker legitimiteten til skattesystemet. For å imøtekomme brukernes behov vil skatteetaten aktivt bidra til å utvikle regler og tjenester på tvers av sektorene. Brukerne skal møte en koordinert, moderne og profesjonell offentlig forvaltning.

**Kvalitetskultur** innebærer å imøtekomme samfunnets krav og brukernes behov, og at etaten ønsker å forbedre og effektivisere tjenestene og egne arbeidsmetoder. Små feil i etatens arbeid kan få store konsekvenser og skade av etatens omdømme. Skatteetaten erkjenner å ha et forbedringspotensial både i forhold til kvalitet, produktivitet og effektivitet. Lederne skal gi medarbeiderne myndighet og ønsket adferd skal belønnes.

Med **kompetansemiljø** ønsker skatteetaten å sette læring og kunnskap i system gjennom å bygge, anvende, dele og videreutvikle etatens kompetanse på en systematisk måte. Det skal tilrettelegges for individuell personlig og faglig utvikling, som videre skal omsettes til felles kompetanse. Dette skal sikre riktig kompetanse i møte med borgere, bedrifter og samarbeidspartnere. Etaten har også et ønske om å være en attraktiv og konkurransedyktig arbeidsplass.

Skattedirektoratet (2010) uttaler at de viktigste virkemidlene fra strategi til handling er systematisk arbeid med ledelse, kompetanse og teknologi. Den aller viktigste forutsetningen for å kunne lykkes er at lederne tar ansvar for å realisere strategiene. Lederne er sentrale kulturbærere og med høy påvirkningskraft på hva som faktisk blir prioritert og gjennomført av endringer.

#### **4.4.4 Etske retningslinjer for statstjenesten og skatteetaten**

Skatteetaten har i mange år fokusert på etikk overfor både lederne og medarbeidere. Etaten ønsker imidlertid fortsatt økt oppmerksomhet og bevissthet rundt etiske refleksjoner og etisk tenking i hele oppgaveløsningen.

I *Etske retningslinjer for statstjenesten og skatteetaten* viser Skattedirektoratet (s.a.) til at statsforvaltningen - og dermed den enkelte ansatte - plikter å ta hensyn til innbyggernes interesser, tilstrebe likebehandling og opptre med respekt overfor det enkelte individ. Den enkelte ansatte plikter å utføre sine oppgaver og opptre utad på en etisk forsvarlig måte.

Det uttales videre at ansatte i statsforvaltningen skal ledes av både allmenne etiske og forvaltningsetiske verdier og normer. Enhver ansatt har et selvstendig ansvar for å bidra til at virksomhetens tillit og anseelse blir ivaretatt. Statsansatte skal ikke la egne interesser påvirke saksbehandlingen eller arbeidet for øvrig, og heller ikke la hensynet til egen eller virksomhetens bekvemmelighet eller prestisje påvirke handlinger eller avgjørelser.

I henhold til de etiske retningslinjene plikter de ansatte å bruke statens ressurser på den mest økonomiske og rasjonelle måte, og de skal ikke misbruke eller sløse med statens midler. For å nå de oppsatte målene på en god og effektiv måte, uttales det at det kreves en avveining mellom effektivitet og ressursbruk, grundighet, kvalitet og god forvaltningsskikk.

Skattedirektoratet (2011a) viser til at det i 2010 ble gjennomført en rekke tiltak i etaten med utgangspunkt i forslag fra skatteetatens etikktvalg. Blant annet ble det laget såkalte ”nano-læringer”, dvs. korte opplæringspresentasjoner som ble sendt på e-post til alle ansatte med forskjellige etiske emner. Et annet tiltak var opplegget ”Etisk eller kosmetisk” som ved bruk av klistremerker på kaffeautomater, posthyller, toaletter m.m. fokuserte på etiske dilemmaer for å bevisstgjøre de ansatte om deres etiske holdninger i dagligdagse situasjoner. Videre er det gjennomført en ”etikkestafett” mellom lederne i etaten hvor det hver måned ble presentert et nytt etisk dilemma på skatteetatens intranett.

## 4.5 Merverdiavgiftssystemet

Merverdiavgiften skal være en indirekte skatt på endelig forbruk av varer og tjenester, men avgiften skal som hovedregel beregnes og betales i alle ledd i omsetningskjeden.

Merverdiavgiften ble innført 1. januar 1970, da merverdiavgiftsloven (1969) trådte i kraft.

Merverdiavgiften erstattet den tidligere sisteleddsavgiften, og er en alminnelig omsetningsavgift på innenlands omsetning av varer og tjenester. I tillegg utløser innførsel fra utlandet og uttak av varer og tjenester plikt til å betale merverdiavgift.

Innføringen av merverdiavgift ble begrunnet ut fra behovet for å finansiere offentlige utgifter, og merverdiavgiften er en av statens viktigste inntektskilder. Statens inntekter gjennom merverdiavgiften utgjorde i 2010 ifølge Skattedirektoratet (2011a) 198,5 mrd. kroner, inkludert merverdiavgift som ble oppkrevd av toll- og avgiftsetaten ved innførsel.

Ny merverdiavgiftslov trådte i kraft 1. januar 2010. Den nye merverdiavgiftsloven (2009) er i hovedsak en teknisk revidering og videreføring av gjeldende rett.

Merverdiavgift skal beregnes og betales ved omsetning av alle varer og tjenester med mindre omsetningen er særskilt unntatt eller fritatt fra merverdiavgiftsplikt. For at omsetningen skal være merverdiavgiftspliktig, må omsetningen skje i næring. Har en næringsdrivende

---

virksomhet merverdiavgiftspliktig omsetning og uttak som overstiger 50 000 kroner i løpet av en periode på 12 måneder, skal virksomheten registrere seg i merverdiavgiftsregisteret og oppkreve merverdiavgift. Ved utgangen av 2010 var det ifølge Skattedirektoratet (2011a) registrert 339 798 virksomheter i merverdiavgiftsregisteret.

Gjeldende merverdiavgiftssatser er 25 % som den alminnelige sats, middels sats på 14 % for næringsmidler, og lav sats på 8 % for persontransport, utleie av rom i hotellvirksomhet, næringsmessig utleie av fritidseiendommer, kinobilletter, kringkastingslisens, samt adgang til museer, fornøylesparker og visse idrettsarrangementer. Satsene vedtas av Stortinget i årlige merverdiavgiftsvedtak.

En del tjenester er *unntatt* fra merverdiavgiftsloven. Dette gjelder blant annet helsetjenester, sosiale tjenester, undervisningstjenester, finansielle tjenester, utleie av fast eiendom og offentlig myndighetsutøvelse, samt en rekke tjenester på kultur- og idrettsområdet.

En del omsetning er *fritatt* fra avgiftsplikt slik at det ikke skal beregnes merverdiavgift (nullsats), men virksomheten skal likevel registreres i merverdiavgiftsregisteret. Eksempler på omsetning som er fritatt fra avgiftsplikt er omsetning av varer og tjenester til utlandet, aviser, bøker i siste omsetningsledd, brukte kjøretøy og overdragelse av avgiftspliktig virksomhet til ny eier.

To sentrale begreper i merverdiavgiftssystemet er *utgående merverdiavgift* og *inngående merverdiavgift*. Utgående merverdiavgift er den merverdiavgiften som en merverdiavgiftsregistrert næringsdrivende skal beregne og oppkreve ved omsetning av varer og tjenester, samt ved uttak av varer og tjenester fra virksomheten. Den utgående merverdiavgiften blir inngående merverdiavgift for kjøperen.

Dersom kjøperen er en merverdiavgiftsregistrert næringsdrivende og anskaffelsen er til bruk i virksomhet som er omfattet av merverdiavgiftsloven, kan den inngående merverdiavgiften med visse unntak trekkes fra i avgiftsoppgjøret til kjøperen. Man unngår da avgiftskumulering og at merverdiavgiften blir en kostnad for de næringsdrivende i omsetningskjeden. Merverdiavgiftsbeløpet som skal innbetales til staten er derfor differansen mellom utgående og inngående merverdiavgift i avregningsperioden. Hvis inngående merverdiavgift overstiger den utgående merverdiavgiften, har virksomheten krav på tilbakebetaling av den overskytende inngående merverdiavgiften.

Merverdiavgiftssystemet bygger på et *selvdeklareringsprinsipp*, og oversikten over nettooppgjøret som er beskrevet ovenfor skal virksomhetene som er registrert i merverdiavgiftsregisteret sende inn på terminvise omsetningsoppgaver til skatteetaten. Avregningsperioden/terminlengden er normalt to måneder, men i spesielle tilfeller kan det innvilges kortere terminer. Næringsdrivende med omsetning under 1 mill. kroner i kalenderåret kan søke om årlig oppgave. Likeledes har næringsdrivende innen primærnæringene normalt årlig oppgave. I 2010 ble det ifølge Skattedirektoratet (2011a) mottatt 1,58 mill. omsetningsoppgaver på landsbasis.

## 4.6 Resultatkrav til kontroll av merverdiavgiftsoppgaver

I skattedirektørens styringsbrev for skatteetatens virksomhet for 2011 gir skattedirektøren (2011) føringer for skatteetatens samlede tjenesteproduksjon og utviklingsaktiviteter. Styringsbrevet fra skattedirektøren er forankret i Finansdepartementets tildelingsbrev til skatteetaten, og beskriver blant annet rammebetingelser og hva som skal ha spesielt fokus inneværende år. Skattedirektørens styringsbrev danner utgangspunkt for utforming av styringsbrev til de underliggende enhetene.

Skattedirektøren uttaler i styringsbrevet for 2011 blant annet at kvalitet og likebehandling skal stå sentralt som krav til og mål for kontrollvirksomheten, og det er en klar målsetning å øke etterlevelsen og opplevd oppdagelsesrisiko. Videre forventer skattedirektøren at en mer variert og målrettet virkemiddelbruk på sikt vil øke både gjennomsnittlig avdekket beløp pr. kontroll og totalt proveny knyttet til kontrollvirksomheten.

Før vi går nærmere inn på de konkrete resultatkravene som er satt til oppgavekontrollen av merverdiavgiftsoppgavene i Skatt øst, vil vi ta et historisk tilbakeblikk og se på når resultatkrav til oppgavekontrollen ble innført, og vi vil også redegjøre for hva som ligger i begrepet oppgavekontroll.

### 4.6.1 Innføring av resultatkrav på merverdiavgiftsområdet

Resultatkrav på merverdiavgiftsområdet ble første gang introdusert for året 1993.

Utformingen av resultatkrav kunne dels ses i lys av et ønske om å utjevne og forbedre

---

resultatene innen merverdiavgiftsområdet, og dels var det som ledd i omlegging av skatteetatens styringsopplegg som følge av de nye kravene til styring av alle statlige virksomheter som hadde vokst frem etter forvaltningsreformene på 1980-tallet som vi har beskrevet i kapittel 2.

Skattedirektoratet (1992) viste i intern melding i desember 1992 til at Finansdepartementet i sine tildelingsbrev de senere år hadde krevd at etaten skulle utforme resultatkrav.

Direktoratet viste dessuten til strategier for fylkesskattekontorene for 1992-1995 hvor to sentrale satsningsområder innen merverdiavgiftsområdet var at omfanget av for sene og manglende oppgaver ble redusert, og at kontrollen av restitusjonsoppgaver<sup>1</sup> ble intensivert.

Skattedirektoratet viste videre til sin tilbakemelding på fylkesskattekontorenes årsrapporter for 1991 hvor det fremgikk at det var til dels store avvik mellom fylkene når det gjaldt status på områdene, men at det var vanskelig å evaluere resultatene fordi det ikke var satt konkrete krav til resultater av fylkesskattekontorets virksomhet.

Skattedirektoratet fant det derfor riktig at det fra og med 1993 ble satt resultatkrav til fylkesskattekontorenes virksomhet på sentrale områder innen merverdiavgiftsforvaltningen. Direktoratet viste til at fylkesskattekontorene fra og med 1993 ville motta rammetildelinger inklusive lønnsmidler, og at det var generell enighet om at den desentralisering som fulgte av slike utvidede fullmakter, forutsatte en bedre oppfølging av hvilke resultatmessige virkninger som resursbruken ved fylkesskattekontorene ga. Det ble opplyst at signaler om hvilke resultater som ville bli forventet på viktige områder samt rapporteringsordninger som beskrev hva som faktisk ble oppnådd, ville bli stadig viktigere elementer i styringen av etaten fremover.

Oppfølging av resultatkravene tilsa at årsrapportene ville bli tillagt økt vekt, og Skattedirektoratet understreket i den sammenheng betydningen av riktig kodebruk og at dataregistreringen måtte skje nøyaktig og forsvarlig. Direktoratet viste også til at nye retningslinjer for restitusjonskontroll<sup>2</sup> var under utarbeiding.

---

<sup>1</sup> En restitusjonsoppgave er en merverdiavgiftsoppgave som viser merverdiavgift til gode, dvs. når inngående avgift på kjøp er større enn utgående avgift på omsetning.

<sup>2</sup> Restitusjonskontroll er oppgavekontroll av merverdiavgiftsoppgaver som viser merverdiavgift til gode.

For oppgavekontrollen satt Skattedirektoratet (ibid.) for året 1993 følgende resultatkrav:

*Resultatkrav 1:* Minst 5 % av restitusjonsoppgavene skal tas ut til kontroll i løpet av året.

*Resultatkrav 2:* Restitusjonsoppgaver uttatt til kontroll skal være ferdigbehandlet innen 1 måned etter at de er mottatt.

For øvrig ble det samtidig også satt resultatkrav knyttet til andelen for sene og manglende merverdiavgiftsoppgaver, og til saksbehandlingstidene for bokettersynsrapporter og for fastsetting av skjønn ved manglende innsending av omsetningsoppgaver.

#### **4.6.2 Hva er en oppgavekontroll?**

For å tilstrebe lik praksis i hele landet og enhetlig registrering i forhold til resultatrapportering, har Skattedirektoratet opp gjennom årene gjentatte ganger forsøkt å definere hva som skal anses som en oppgavekontroll. Praksis har likevel vist at det ikke så sjelden kan være tvil om hvorvidt en sak skal registreres som en oppgavekontroll eller ikke.

Tvilen har typisk knyttet seg til i hvilken grad den dokumentasjon og de opplysninger skattekontoret har mottatt fra virksomheten eller dennes regnskapsfører i en konkret sak, for eksempel etter en telefonhenvendelse, har vært tilstrekkelig til at saken har kunnet bli klassifisert som en oppgavekontroll og dermed inngå i resultatrapporteringen.

Det kan heller ikke utelukkes at ulik praksis kan ha vært motivert ut fra et ønske om å oppnå best mulig resultattall, og at en del ansatte og ledere derfor har forsøkt å strekke definisjonen så langt som mulig.

Våren 2009 foretok Skattedirektoratet i brev til skatteregionene nok en gjennomgang og presisering av begrepet oppgavekontroll. Skattedirektoratet (2009) uttalte at tidligere minimumskrav om at det skal innhentes skriftlig forklaring eller dokumentasjon knyttet til oppgaven blir byttet ut, og at det heretter vil være et krav om at det innhentes regnskapsmateriell, for eksempel hovedbok, posteringslister og/eller et eller flere bilag.



I brevet definerte Skattedirektoratet (ibid.) oppgavekontroll som følger:

*”Med materiell oppgavekontroll menes alle tiltak rettet mot **regnskapsmaterialet** som skal verifisere riktigheten av en oppgave. Definisjonen på oppgavekontroll blir dermed at kontrollhandlingen **skal** være en begrenset kontroll av avgiftspliktiges regnskap og bilagsmasse.”*

I tillegg presiserte direktoratet at det er et krav om at det er skattekontoret som har tatt initiativ til kontrollhandlingen ved å ta oppgaven ut til kontroll. Tilfeller hvor den næringsdrivende selv uoppfordret sammen med oppgaven sender inn dokumentasjon eller stiller spørsmål til skattekontoret, vil ikke være en oppgavekontroll.

Oppgavekontrollen skal være en del av den løpende behandlingen av merverdiavgiftsoppgavene, og Skattedirektoratet (ibid.) uttalte at kontrollutvelgelsen skal inngå som et element her. For tilgodeoppgaver, dvs. når inngående merverdiavgift overstiger utgående merverdiavgift, skal vurderingen av om omsetningsoppgaven skal tas ut til oppgavekontroll foretas før tilgodebeløpet blir utbetalt. Når det gjelder oppgaver som viser merverdiavgift å betale, er kravet at oppgaven må være tatt ut til eventuell oppgavekontroll innen to måneder etter innkomsdato, dvs. normalt innen oppgavefristen for neste termin. Etter dette må eventuell kontroll gjennomføres som en såkalt etterkontroll (stedlig kontroll/bokettersyn).

Skattedirektoratet ga videre i brevet en rekke konkrete eksempler på tilfeller som tidligere har blitt registrert som oppgavekontroller, men som ikke lenger skal registreres som oppgavekontroll, siden tilfellene ikke faller inn under den nye definisjonen på hva en oppgavekontroll skal være.

Som vi har sett ovenfor bygger merverdiavgiftssystemet på et selvdeklareringsprinsipp. Hvis den næringsdrivende har krav på tilbakebetaling av merverdiavgift, skal tilgodebeløpet normalt utbetales innen tre uker etter at oppgaven er mottatt. Det forutsettes i resultatkravene at antall oppgavekontroller skal være høyt for å forebygge merverdiavgiftssvindler, og det forutsettes dessuten at oppgavekontrollen skal gjennomføres raskt. Hvis et berettiget tilgodekrav holdes tilbake i lengre tid, vil dette kunne få store konsekvenser for den næringsdrivende.

Det følger av definisjonen på oppgavekontroll og forutsetningene som ligger til grunn, at oppgavekontrollen skal være en *begrenset kontroll* for å verifisere riktigheten av en innsendt

oppgave. Typisk innhentes kopier av de 5-15 største bilagene i terminen, samt hovedbok, posteringsjournaler og redegjørelse for driften i virksomheten. Hva som innhentes av dokumentasjon og redegjørelser, tilpasses den konkrete saken basert på blant annet årsaken til at oppgaven blir plukket ut til kontroll.

Oppgavekontroll av merverdiavgiftsoppgavene må følgelig ikke forveksles med kontroller i form av bokettersyn (såkalt etterkontroll). Den typen kontroller er som regel mer dyptgående og omfatter gjerne flere år tilbake i tid. Til gjengjeld er bokettersyn mer ressurskrevende, og antall bokettersyn er derfor vesentlig lavere enn antall oppgavekontroller. Denne prosjekt-oppgaven er avgrenset til oppgavekontrollene, som altså er en del av den løpende behandlingen av merverdiavgiftsoppgavene.

### **4.6.3 Resultatkravene for Skatt øst for årene 2008-2011**

Finansdepartementet (2010b) viste i Prop. 1 S (2010-2011) til at det på landsbasis ble kontrollert om lag 15 300 omsetningsoppgaver i 2009, og departementet uttalte som vi har sett ovenfor at det er et mål å øke omfanget av oppgavekontrollen ytterligere.

Resultatkravene til oppgavekontrollen er nedfelt og bestemt i styringsbrevet fra Skattedirektoratet til regionene på grunnlag av inngåtte resultatavtaler mellom direktoratet og den enkelte regiondirektør. Skattedirektoratet (2011b) beskriver i styringsbrevet for 2011 til regionene hvilke føringer og forventninger som direktoratet har til regionene for 2011. I styringsbrevet tildeles regiondirektørene budsjetttrammer for driftsåret, og regiondirektørene gis samtidig de nødvendige budsjett-disponeringsfullmakter. For Skatt øst er budsjetttrammen for 2011 på 786 mill. kroner.

Skattedirektoratet (ibid.) viser til at det i 2010 i samarbeid med Finansdepartementet er foretatt en omfattende revisjon av etatens hovedmål, delmål og sentrale styringsparametere. Dette har medført at etaten fra 2011 har forpliktet seg til å styre mot å øke den opplevde oppdagelsesrisikoen. Direktoratet uttaler at kontrollnivået forutsettes å holde seg på nivået som ble etablert i 2010, men at det er et mål å øke både den gjennomsnittlige avdekningen og det totale provenyet. Oppgaveløsningen skal fokusere sterkere på kvalitet og likebehandling, og porteføljen av virkemidler skal brukes mer bevisst. Direktoratet uttaler at regionene må fortsette sitt viktige arbeid med å operasjonalisere etatens strategier, blant annet gjennom å

utvikle en kvalitetskultur og et kompetansemiljø. Arbeidet med revidering og utvikling av styringsparameterne skal fortsette i 2011.

Blant områdene som Skattedirektoratet fremhever som sentrale satsingsområder i styringsbrevet for 2011, er skattekriminalitet og merverdiavgiftskontroller. Det må påses at ressursene til merverdiavgiftsområdet ikke reduseres. Regionene skal gjennomføre tiltak for å avdekke alvorlige merverdiavgiftsunndragelser, og særlig oppmerksomhet skal rettes mot blant annet kontroll ved registrering i merverdiavgiftsregisteret, skjerpet oppgavekontroll og tyngre avgiftskontroll knyttet til alvorlige avgiftsunndragelser. Direktoratet uttaler videre at omfang og innhold i oppgavekontrollen fortsatt skal holdes på et høyt nivå, og at regionene bør gi arbeidet med filtersetting prioritet, slik at grunnlaget for et best mulig utplukk av kontrollobjekter sikres.

For årene 2008-2011 har resultatkravene til oppgavekontrollene i Skatt øst vært som følger:

<b>RESULTATKRAV TIL OPPGAVEKONTROLLEN I SKATT ØST</b>				
<b>Styringsparameter</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>	<b>2011</b>
Antall oppgavekontroller:	4 500	5 500	7 060	7 250
Treffprosent:	45 %	45 %	35 %	-
<i>Beregnet antall med treff:</i>	<i>2 025</i>	<i>2 475</i>	<i>2 471</i>	-
Totalt avdekket beløp:	-	-	-	364 mill.
Gjennomsnittlig avdekket beløp pr. oppgavekontroll for kontroller med avdekket beløp i intervallet $\geq 0$ og $\leq 500\ 000$ :	-	-	-	25 000
Saksbehandlingstid:	90 % av oppgavene som viser merverdiavgift til gode som er tatt ut til kontroll skal være ferdigbehandlet innen 2 måneder. (For kontroll av oppgaver som viser avgift å betale eller null er det ikke knyttet resultatkrav til saksbehandlingstiden.)			

Tabell 4.2: Resultatkrav til oppgavekontrollen i Skatt øst i årene 2008-2011.

Kilde: Skattedirektoratets styringsbrev og resultatavtaler med regiondirektøren for årene 2008-2011.

I kravet til treffprosent ble bare kontroller med avdekket beløp på kr 3 000 eller mer tatt med. Beregnet antall med treff var ikke en del av resultatkravene, men er beregnet her for å vise hvilket antall den gitte treffprosenten utgjorde.

Det kan være grunn til å merke seg at kravet til treffprosent i 2008 og 2009 var 45 %, mens kravet i 2010 ble redusert til 35 %. Selv om antallskravet fra 2009 til 2010 ble økt med 1 560 oppgavekontroller, var kravet til antall kontroller med avdekning redusert med 4 kontroller. Økningen i kravet på 1 560 oppgavekontroller var følgelig rene nullkontroller. For 2011 er

det ikke krav til treffprosent, men det er i stedet etablert resultatkrav til totalt proveny og gjennomsnittlig avdekket avgift pr. kontroll.

Skattedirektoratet (2011b) påpeker i styringsbrevet for 2011 viktigheten av enhetlig registrering og rapportering av etatens kontrollinformasjon, og uttaler at det er avgjørende at begrepsdefinisjonene følges og brukes riktig og likt. Resultatrapporteringen fra regionene til Skattedirektoratet skjer kvartalsvis, med varierende omfang av styringsparametere/statistikk som skal rapporteres det enkelte kvartal. Styringsparametere/statistikk fra sentrale datasystemer tas ut sentralt av Skattedirektoratet, mens regionene skal kommentere resultatene. Rapportering skjer på fastsatte rapporteringsmaler og i henhold til rapporteringsfrister i styringskalender som er vedlagt styringsbrevet.

## 4.7 Utvalgsmetodikk - utvelgelse av oppgaver til kontroll

Merverdiavgiftssystemet bygger som vi har sett ovenfor på et selvdeklareringsprinsipp, og det skal ikke vedlegges regnskapsdokumentasjon med merverdiavgiftsoppgaven. Det er først hvis oppgaven plukkes ut til oppgavekontroll at regnskapsdokumentasjon skal fremlegges.

Alle merverdiavgiftsoppgaver kommer inn i merverdiavgiftssystemet i elektronisk form, enten fra Altinn ([www.altinn.no](http://www.altinn.no)) hvis oppgaven leveres på internett, eller fra Sentralt oppgavemottak i Mo i Rana som skanner papiroppgavene. Merverdiavgiftsoppgavene går deretter igjennom en rekke maskinelle kontroller i merverdiavgiftssystemet. På grunnlag av kontrollfiltre som er satt av Skattedirektoratet og den enkelte skatteregion blir oppgaver stoppet av systemet (kontrollkandidater). Et eksempel på et kontrollfilter kan for eksempel være at den maskinelle kontrollen skal stoppe merverdiavgiftsoppgaver med avgift til gode over kr 50 000 fra enkeltpersonforetak innen byggebransjen med mindre enn 10 ansatte.

En oppgave som stoppes i den maskinelle kontrollen blir vurdert av en saksbehandler med tanke på om oppgaven skal plukkes ut til oppgavekontroll. Det er daglig et stort antall merverdiavgiftsoppgaver som stoppes. Arbeidet med å plukke ut oppgaver til kontroll er derfor fordelt på mange saksbehandlere hvor hver saksbehandler har ansvar for sin egen portefølje.

---

En del oppgaver som blir stoppet i de maskinelle kontrollene viser seg å ikke være kontrollverdige likevel etter en konkret vurdering. Den enkelte saksbehandler bestemmer selv hvilke oppgaver som skal plukkes ut til kontroll, og hvilke oppgaver som skal godkjennes uten kontroll.

Faktorer som vil påvirke utvelgelsen og gjennomføringen av oppgavekontrollene vil blant annet være den enkelte saksbehandlers vurderinger som bygger på kompetanse og erfaring, men også saksbehandlers motivasjon for arbeidet og hvilke prioriteringer og tilbakemeldinger som gis fra lederne. I hvilken grad saksbehandler lar seg påvirke i den ene eller andre retning, vil derfor kunne få mye å si i forhold til hvilke oppgaver som plukkes ut til kontroll. Velger saksbehandler ut enkle kontroller for å klare å gjennomføre flest mulig kontroller, eller velger saksbehandler ut tyngre kontroller for å avdekke feil? Blir utvelgelsen av kontrollkandidater og gjennomføring av oppgavekontrollen styrt av etatens strategi om en kvalitetskultur og et mål om å avdekke feil, eller av kravet til kvantitet?

## 4.8 Kritisk søkelys på skatteetatens kontrollvirksomhet

Skatteetaten måtte tåle mye kritikk i løpet av 2010. Media hadde en rekke kritiske artikler om etatens kontrollvirksomhet og mangel på likebehandling. I tillegg kom Riksrevisjonen og riksrevisor Jørgen Kosmo med krass kritikk av skatteetaten.

Riksrevisjonens oppgaver følger av Grunnloven (1814) § 75 k og Riksrevisjonsloven (2004). Riksrevisjonen blir oppnevnt av Stortinget og er Stortingets uavhengige og selvstendige revisjons- og kontrollorgan. Gjennom revisjon, kontroll og veiledning skal Riksrevisjonen bidra til at statens inntekter blir innbetalt som forutsatt, og at statens midler og verdier blir brukt og forvaltet på en økonomisk forsvarlig måte i samsvar med Stortingets vedtak og forutsetninger. Riksrevisjonen reviderer statsregnskapet og alle regnskaper avlagt av statlige virksomheter (regnskapsrevisjon). Videre gjennomfører Riksrevisjonen systematiske undersøkelser av økonomi, produktivitet, måloppnåelse og virkninger ut fra Stortingets vedtak og forutsetninger (forvaltningsrevisjon). Riksrevisjonen skal gjennom revisjonen forebygge og avdekke misligheter og feil, og Riksrevisjonen skal også veilede forvaltningen for å forebygge fremtidige feil og mangler.

Riksrevisjonen rapporterer resultatene av sin revisjon og kontroll til Stortinget, og forhold som Riksrevisjonen finner kritikkverdige må Finansdepartementet og skatteetaten derfor rydde opp i.

Riksrevisjonen (2010a) uttaler i Dokument 3:11 (2009-2010) til Stortinget at den norske skatteforvaltningen kommer godt ut i internasjonale sammenligninger. Dette gjelder både forholdet mellom administrative kostnader og innkrevde skatter (kostnadseffektivitet), samt forholdet mellom fastsatte skatter og innkrevde skatter (formålseffektivitet).

I Dokument 1 (2010-2011) til Stortinget skriver imidlertid Riksrevisjonen (2010b) at utviklingen i skatteetatens kontrollvirksomhet over flere år har vist en vridning fra tyngre kontroller til mer avgrensede kontroller. For oppgavekontroller av merverdiavgift er treffprosenten på landsbasis redusert fra 39,6 % i 2007 til 30 % i 2009, og Riksrevisjonen viser til at Skattedirektoratet har uttalt at kvaliteten målt ut fra treffprosent har blitt en utfordring for etaten. Finansdepartementets intensjon om økt satsing på kontroll av mer komplekse og tyngre saker er ikke innfridd, og Riksrevisjonen mener det er kritikkverdig at oppfølgingen av skatteetaten ikke i tilstrekkelig grad har bidratt til økt innsats mot illojale brukere og svart økonomi.

Revisjonen har videre vist at skatteetatens rapportering for 2009 er upresis og kan gi et feilaktig bilde av situasjonen på viktige områder. Det er påvist feilregistrering av oppgavekontroller i merverdiavgiftssystemet og at ulike handlinger/aktiviteter blir registrert som oppgavekontroller selv om de ikke tilfredsstiller kravene til slike kontroller. Det rapporteres derfor et større antall oppgavekontroller enn det som i virkeligheten er gjennomført.

Riksrevisjonen ser alvorlig på at det fortsatt er uklar begrepsbruk og ulik registrering, og det presiseres at dataene som danner grunnlag for skatteetatens resultatrapportering og Finansdepartementets styring og oppfølging må være pålitelige og etterprøvbare for at det skal være mulig å vurdere om målene for det enkelte år er nådd.

Riksrevisjonen har dessuten påvist at skatteetaten fortsatt har ulik praksis når det gjelder bruk av tilleggsavgift ved oppgavekontroll. Det vises til at ett av målene med reorganiseringen av skatteetaten er likebehandling og at etaten skal fremstå som én etat overfor brukerne. Riksrevisjonen er kritisk til at skatteetaten ikke har et overordnet kvalitetssikringssystem som sikrer likebehandling, og revisjonen er også kritisk til at

---

Finansdepartementet ikke har hatt en gjennomgående oppfølging av skatteetaten for å sikre at like saker behandles likt.

På representantskapsmøtet til NTL Skatt (avdeling av Norsk tjenestemannslag i skatteetaten) i september 2010 uttalte skattedirektør Svein R. Kristensen ifølge Lossius (2010) at mye av intensjonene med omorganiseringen ennå ikke er virkeliggjort, og at effektivitetskravene derfor heller ikke er innfridd. Skattedirektøren mener resultatene likevel er i bedring, og opplyste at Skattedirektoratet er i en prosess med Finansdepartementet om nye måter å måle effekter og resultater på. Han understreket imidlertid at skatteetaten må bli mer effektiv, og at etaten må ha mer fokus på fag og likebehandling med tanke på skattebetalerne.

## 4.9 Oppsummering

I dette kapitlet har fokuset vært rettet mot skatteetatens formål, hovedmål og delmål, visjon, verdier, strategier og etiske retningslinjer. Vi har sett på styringsdokumentene som nedfeller resultatkravene for kontroll av merverdiavgiftsoppgaver, og videre hvilke krav som konkret er stilt til oppgavekontrollen i Skatt øst for årene 2008-2011.

Storingsproposisjoner, Finansdepartementet tildelingsbrev og Skattedirektoratets styringsbrev gir tydelige signaler om at skatte- og avgiftskriminalitet skal bekjempes, og det ønskes skjerpet oppgavekontroll og tyngre avgiftskontroll. Samtidig stilles det krav om et høyt antall oppgavekontroller og rask saksbehandling.

Styringsdokumentene vil senere stå sentralt når vi skal vurdere om resultatkravene som er satt til oppgavekontrollen støtter opp om de overordnede styringssignalene som er gitt, og om strategien om kvalitetskultur er tilstrekkelig implementert i kontrollarbeidet.

Vi har videre i dette kapitlet gitt en kort oversikt over skatteetatens hovedoppgaver og organisering, samt gitt en kort innføring i merverdiavgiftssystemet som grunnlag for en forståelse for behovet for oppgavekontroller. Vi har også sett på hvordan merverdiavgiftsoppgavene blir plukket ut til oppgavekontroll, og vi har referert til noe av den kritikken som Riksrevisjonen i 2010 rettet mot skatteetatens kontrollvirksomhet. Blant annet påpekte Riksrevisjonen redusert treffprosent i oppgavekontrollene, overrapportering/feilregistrering

av saker som oppgavekontroll selv om de ikke tilfredsstillt kravene til slike kontroller, samt ulik praksis når det gjelder bruk av tilleggsavgift ved oppgavekontroll.



## 5. Resultatstatistikk for oppgavekontrollen

### 5.1 Innledning

Som vi har beskrevet i kapittel 4, er det satt resultatkrav til skatteregionenes gjennomføring av oppgavekontroller. Vi vil i dette kapitlet se nærmere på hvordan utviklingen i antall kontroller, treffprosent, saksbehandlingstid og avdekket beløp har vært de siste 5 årene.

Resultatstatistikk for oppgavekontrollene genereres ved bruk av verktøyet Discoverer som er knyttet opp mot merverdiavgiftssystemet. Skattedirektoratet har definert standardrapporter som regionene når som helst kan generere. Rapportene viser oppdatert resultatinformasjon, og lederne benytter rapportene aktivt som grunnlag for resultatoppfølging og rapportering.

Resultatrapportene tar bare hensyn til det første vedtaket i en oppgavekontroll.

Rapporteringen fanger dermed ikke opp senere omgjøringer som følge av klage eller andre årsaker. Dette gjelder selv om det første vedtaket er omgjort før rapporteringen finner sted. Ved hjelp av opplysninger som vi har fått hentet ut fra skatteetatens datavarehus<sup>1</sup> har vi beregnet reelt avdekket beløp og reell treffprosent for oppgavekontrollene som Skatt øst fullførte i året 2010 der vi også har inkludert omgjøringer etter første vedtak.

Grafiske og tabellariske fremstillinger i dette kapitlet er basert på resultatrapporter generert i Discoverer (vedlegg 1) og opplysninger fra skatteetatens datavarehus (vedlegg 2).

Tidspunktene for datauttrekk fremgår av vedleggene. Det kan være avvik fra tall rapportert i andre kilder som følge av ulike tidspunkter for datauttrekk. Resultattallene som presenteres gjelder oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven. Kontroller av kompensasjonsoppgaver etter lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. inngår i regionens måloppfyllelse på oppgavekontrollområdet, men er holdt utenfor her for å vise resultattall for den ordinære oppgavekontrollen av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven som denne prosjektoppgaven omhandler.

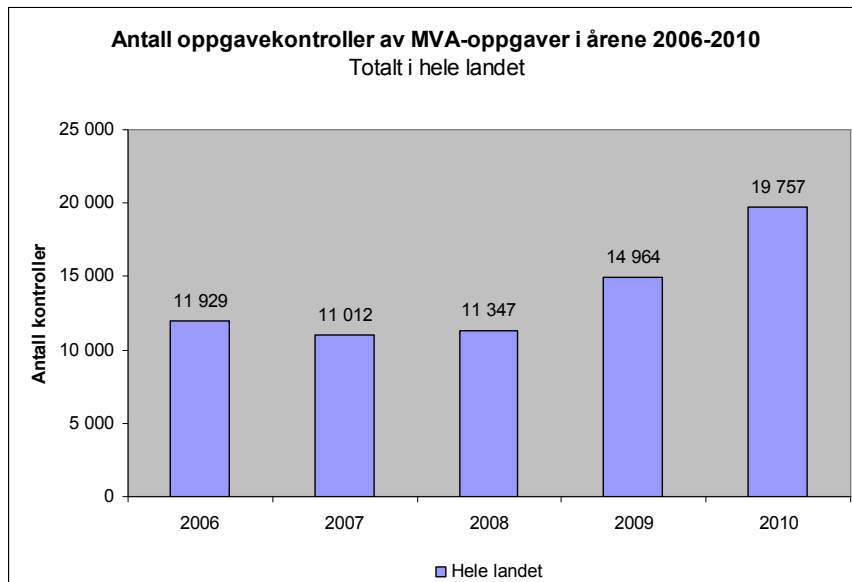
---

<sup>1</sup> Skatteetatens datavarehus er et lager for data innhentet fra etatens datasystemer og benyttes til å utarbeide rapporter mv.

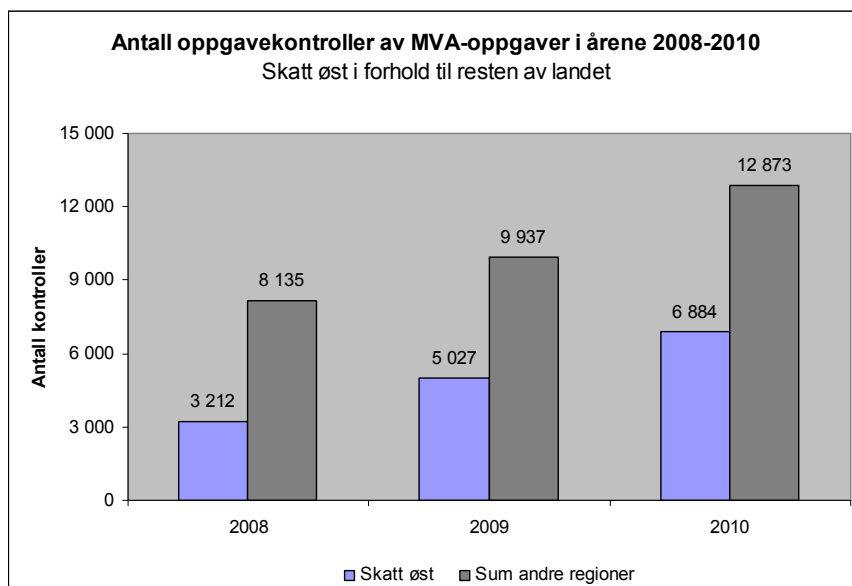
## 5.2 Resultater av oppgavekontrollene i årene 2006-2010

### 5.2.1 Antall oppgavekontroller

Utviklingen i antall gjennomførte oppgavekontroller har i årene 2006-2010 vært som følger:



Figur 5.1: Grafisk fremstilling av antall oppgavekontroller av MVA-oppgaver på landsbasis i årene 2006-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.



Figur 5.2: Grafisk fremstilling av antall oppgavekontroller av MVA-oppgaver utført av Skatt øst og andre regioner<sup>1</sup> i årene 2008-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.

<sup>1</sup> Sum andre regioner er summen av resultatene til Skatt sør, Skatt vest, Skatt Midt-Norge og Skatt nord.

Vi ser ovenfor at antall oppgavekontroller på landsbasis i årene 2006-2008 lå på et forholdsvis stabilt nivå, men at det fra og med året 2009 har det vært en sterk økning i antall kontroller.

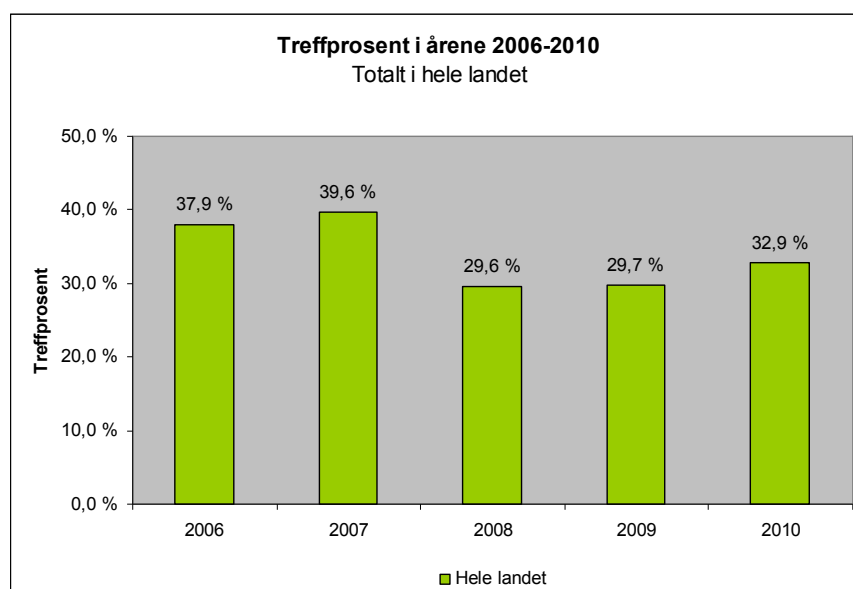
Fra året 2008 til året 2010 var økningen på landsbasis på 74 %. Den prosentvise økningen i antall kontroller var større i Skatt øst enn i resten av landet. *I Skatt øst økte antall oppgavekontroller fra året 2008 til året 2010 med 114 %.*

## 5.2.2 Treffprosent

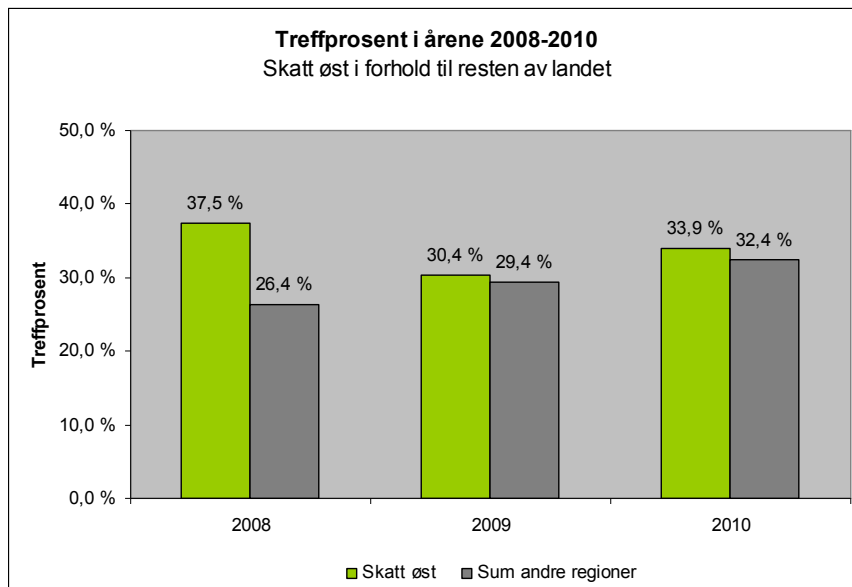
Med treffprosent menes andelen kontroller som har resultert i beløpsmessige endringer.

Til og med året 2007 ble alle oppgavekontroller med beløpsmessige endringer målt som treff. For årene 2008-2010 ble bare kontroller med beløpsmessige endringer på kr 3 000 eller mer målt som treff. Treffprosent før og etter reorganiseringen av skattetaten fra 1. januar 2008 er derfor ikke sammenlignbare.

Utviklingen i treffprosent i gjennomførte oppgavekontroller har i årene 2006-2010 vært som følger:



Figur 5.3: Grafisk fremstilling av treffprosent i oppgavekontroller av MVA-oppgaver på landsbasis i årene 2006-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.



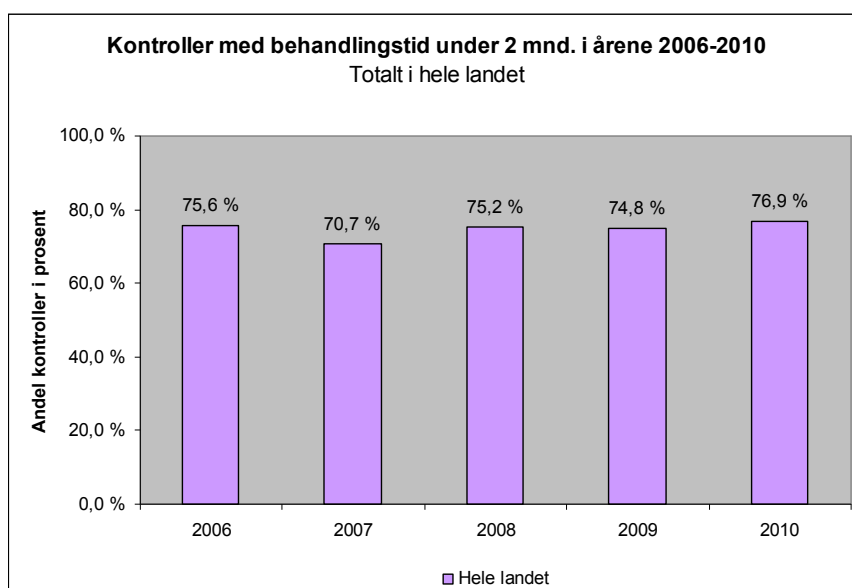
Figur 5.4: Grafisk fremstilling av treffprosent i oppgavekontroller av MVA-oppgaver utført av Skatt øst og andre regioner i årene 2008-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.

Fra året 2008 til året 2010 økte treffprosenten på landsbasis med 3,3 prosentpoeng.

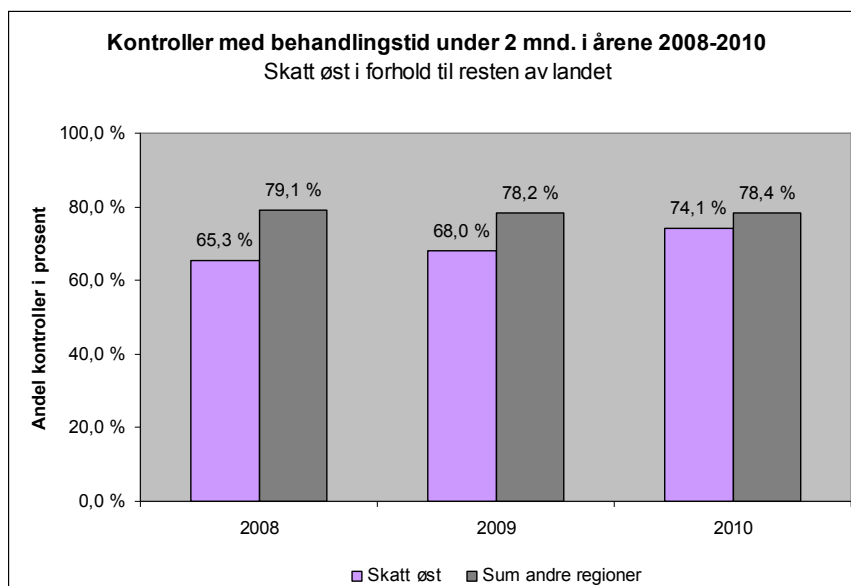
I Skatt øst falt treffprosenten med 7,1 prosentpoeng fra året 2008 til året 2009, mens den fra året 2009 til året 2010 økte med 3,5 prosentpoeng.

### 5.2.3 Saksbehandlingstid

Utviklingen i andelen av oppgavekontroller med behandlingstid under 2 måneder har i årene 2006-2010 vært som følger:



Figur 5.5: Grafisk fremstilling av andel oppgavekontroller av MVA-oppgaver med behandlingstid under 2 mnd. på landsbasis i årene 2006-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.



Figur 5.6: Grafisk fremstilling av andel oppgavekontroller av MVA-oppgaver med behandlingstid under 2 mnd. utført av Skatt øst og andre regioner i årene 2008-2010. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.

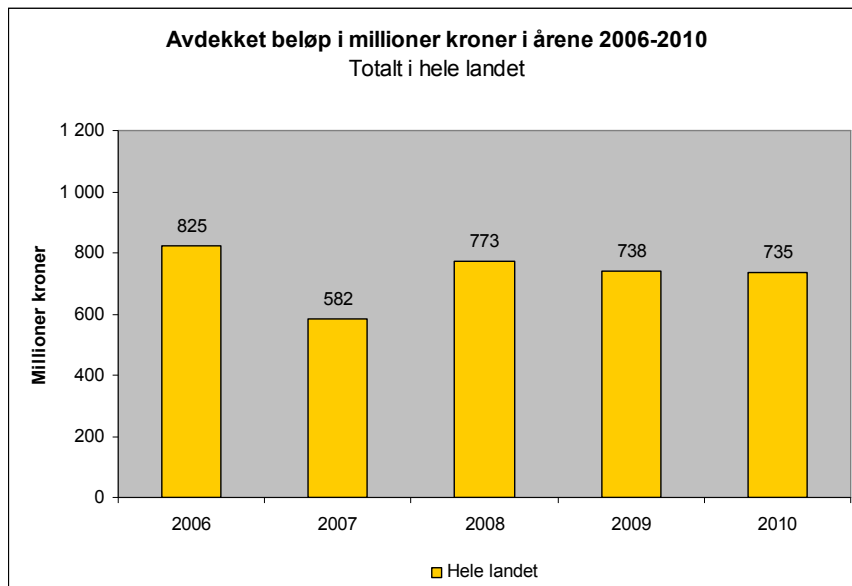
Andelen oppgavekontroller med behandlingstid under 2 måneder har på landsbasis ligget på et forholdsvis stabilt nivå i hele femårsperioden, med unntak av året 2007 hvor andelen var noe lavere. Fra året 2008 til året 2010 økte andelen på landsbasis med 1,7 prosentpoeng.

*I Skatt øst økte andelen oppgavekontroller med behandlingstid under 2 måneder med 8,8 prosentpoeng fra året 2008 til året 2010.*

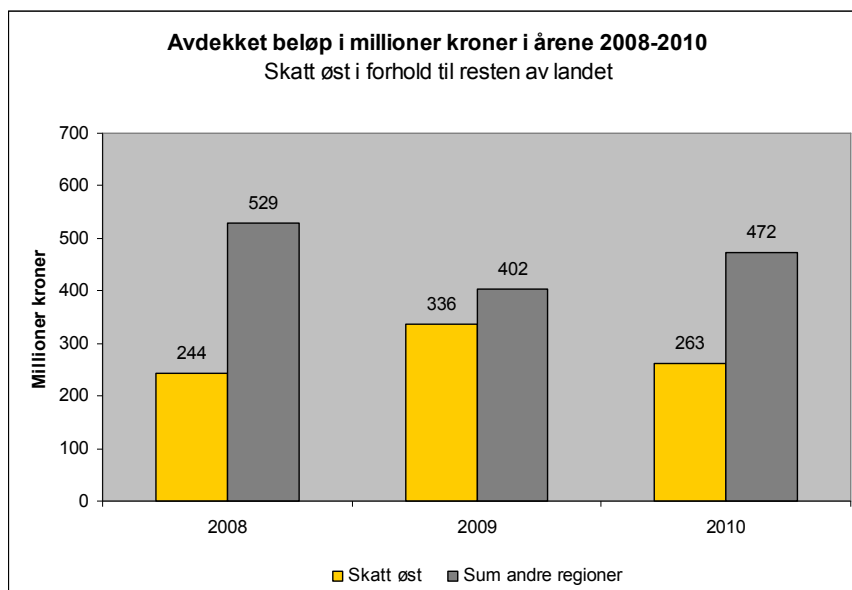
Vi skal bemerke at det kun er satt resultatkrav til saksbehandlingstid for kontroller av merverdiavgiftsoppgaver som viser avgift til gode. Figurene ovenfor omfatter også kontroller av oppgaver som viser avgift å betale eller null, dette for å vise et totalbilde av utviklingen når det gjelder saksbehandlingstiden i oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven.

## 5.2.4 Avdekket beløp (proveny)

Utviklingen i avdekket beløp i oppgavekontrollene har i årene 2006-2010 vært som følger:



Figur 5.7: Grafisk fremstilling av avdekket beløp i oppgavekontroller av MVA-oppgaver på landsbasis i årene 2006-2010. Terminforskyvninger<sup>1</sup> i 2007-2010 inngår ikke. Terminforskyvninger ble ikke målt i 2006. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.



Figur 5.8: Grafisk fremstilling av avdekket beløp i oppgavekontroller av MVA-oppgaver utført av Skatt øst og andre regioner i årene 2008-2010. Terminforskyvninger inngår ikke. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.

<sup>1</sup> Med terminforskyvning menes beløp som er blitt korrigert ved kontrollen i henhold til periodiseringsbestemmelser, men som kan tas med i en annen (vanligvis senere) termin enn den som er blitt kontrollert.

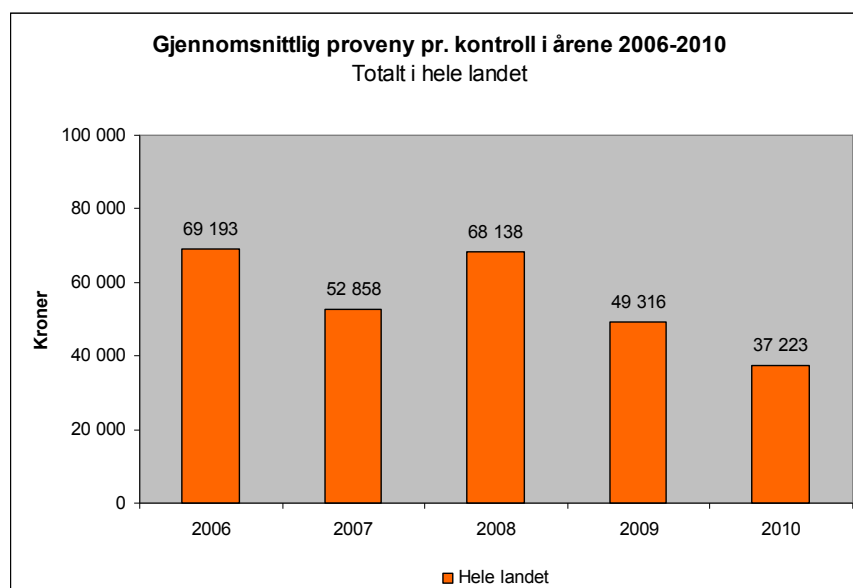
Det var på landsbasis fra året 2008 til året 2010 en *nedgang* i avdekket beløp i oppgavekontrollene på 5 %. I Skatt øst var det fra året 2008 til året 2010 en *økning* i avdekket beløp på 8 %.

Vi skal bemerke at det hvert år er et visst antall oppgavekontroller hvor det blir avdekket meget høye beløp. Store enkeltsaker kan derfor gi et betydelig utslag i rapportert proveny. Som eksempel nevner vi at det i én oppgavekontroll alene i Skatt øst i 2009 ble etterberegnet 60,8 millioner kroner. Vedtaket ble senere samme år tilbakeført i sin helhet, men som nevnt i kapittel 5.1, tar resultatrapportene ikke med omgjøringer som skjer etter første vedtak.

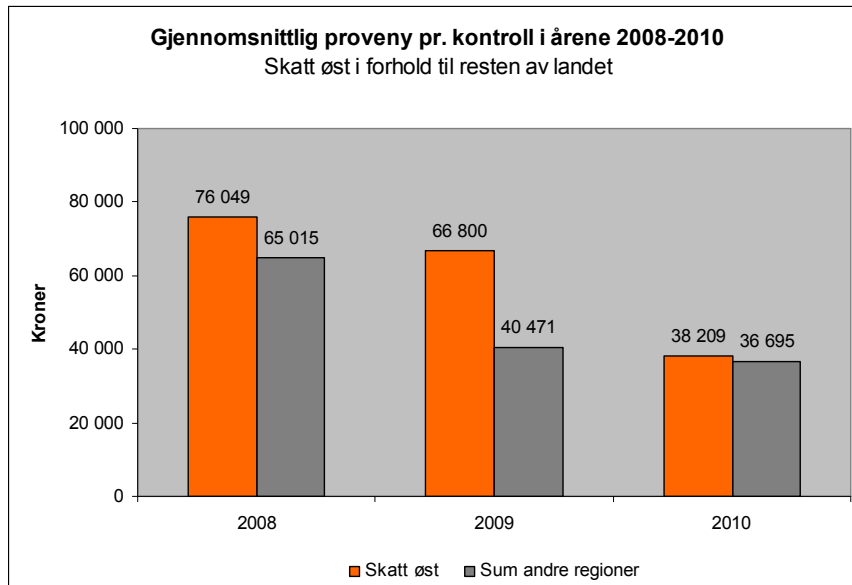
### 5.2.5 Gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll

For å vise utviklingen i provenyet som staten i gjennomsnitt sitter igjen med for hver utførte oppgavekontroll, har vi beregnet gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll for årene 2006-2010. Sum avdekket beløp er dividert med antall utførte oppgavekontroller for det enkelte år. Vi skal bemerke at det nye resultatkravet som er satt for året 2011 om gjennomsnittlig avdekket beløp på minst kr 25 000 pr. kontroll bare omfatter kontroller hvor avdekket beløp er i intervallet  $\geq 0$  og  $\leq 500\,000$ .

Utviklingen i gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll i årene 2006-2010 vært som følger:



Figur 5.9: Grafisk fremstilling av gjennomsnittlig proveny pr. oppgavekontroll på landsbasis i årene 2006-2010. Terminforskyvninger i 2007-2010 inngår ikke. Terminforskyvninger ble ikke målt i 2006. Kilde: Rapporter generert i Discoverer.



Figur 5.10: Grafisk fremstilling av gjennomsnittlig proveny pr. oppgavekontroll utført av Skatt øst og andre regioner i årene 2008-2010. Terminforskyvninger inngår ikke.  
Kilde: Rapporter generert i Discoverer.

Fra året 2008 til året 2010 ble gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll på landsbasis redusert med 45 %.

*Gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll i Skatt øst ble redusert med 50 % fra året 2008 til året 2010.*

Vi viser for øvrig til vår kommentar i kapittel 5.2.4 om at store enkeltsaker kan gi betydelige utslag i provenyet. Den ene oppgavekontrollen i Skatt øst i året 2009 hvor det ble avdekket 60,8 millioner kroner, og som senere samme år ble tilbakeført i sin helhet, bidro alene til at gjennomsnittlig rapportert avdekket beløp pr. utførte oppgavekontroll økte med kr 12 101 i Skatt øst og kr 4 065 på landsbasis.

Selv om enkeltsaker kan gi store utslag i provenyet, ser det likevel ut til å være en negativ utvikling både i Skatt øst og i landet for øvrig når det gjelder gjennomsnittlig avdekket proveny pr. utførte oppgavekontroll.



## 5.3 Reelle resultater for Skatt øst for året 2010

Skatt øst (2011) rapporterte ved årsrapporteringen for året 2010 til Skattedirektoratet at avdekket beløp i oppgavekontrollene var 307,4 millioner kroner. Beløpet inkluderer kontroller av kompensasjonsoppgaver etter lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Avdekket beløp som ble rapportert fra kontroller av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven utgjorde 275,0 millioner kroner<sup>1</sup>.

Ved årsrapporteringen spesifiseres ikke avgiftsbeløp som kun skyldes terminforskyvninger som følge av periodiseringsbestemmelser. Normalt skyldes slike vedtak at den avgiftspliktige virksomheten har krevd fradrag for inngående merverdiavgift på kjøp for tidlig og at merverdiavgiften først kan føres til fradrag i oppgave for etterfølgende termin. Kontrollene har følgelig ikke avverget et reelt avgiftstap for staten. I Skatt øst utgjorde vedtak som skyldtes terminforskyvninger 12,0 millioner kroner<sup>1</sup> i året 2010. Avdekket beløp i Skatt øst etter fratrukk for terminforskyvninger utgjorde følgelig 263,0 millioner kroner.

Resultatrapportene tar videre bare hensyn til *det første* vedtaket i en oppgavekontroll. Rapporteringen fanger dermed ikke opp omgjøringer som skjer etter første vedtak.

Skattedirektoratet (2008) har i retningslinjer for oppgavebehandlingen beskrevet hvordan registreringen av oppgavekontroller skal skje i merverdiavgiftssystemet.

Saksbehandlingstiden måles fra oppgavens innkomstdato og frem til dato for fullføring av oppgavekontrollen. Dato for fullføring er den datoen det fattes vedtak om etterberegning (kontroll med avdekning) eller den datoen kontrollen avsluttes uten noen beløpsmessige endringer (nullkontroll). Omgjøring som skjer etter første vedtak som følge av klage eller andre årsaker, påvirker hverken avdekket beløp, treffprosent eller saksbehandlingstid som rapporteres som resultater av oppgavekontrollene. En kontroll hvor vedtak om etterberegning i ettertid er tilbakeført i sin helhet, vil derfor likevel bli rapportert som en kontroll med beløpsmessig avdekning ved årsrapporteringen.

Omgjøring i ettertid skyldes ofte forhold utenfor skatteetatens kontroll. For eksempel er det ikke uvanlig at en del virksomheter til tross for gjentatte anmodninger først sender inn

---

<sup>1</sup> Kilde: Rapport generert i Discoverer.

etterspurt dokumentasjon lenge etter at kontrollen er registrert som fullført med avdekning på grunn av manglende svar. Det å fatte et vedtak som senere omgjøres kan være eneste praktiske løsning for å fremtvinge en reaksjon fra en virksomhet som ikke sender inn dokumentasjon. Rapportert resultat fra oppgavekontrollene vil imidlertid være for høyt i forhold til hva som er *reelt* når det etter første vedtak er foretatt omgjøring som ikke inkluderes ved rapporteringen.

Måten resultatene blir rapportert på åpner også for *muligheten* til bevisst å tilpasse gjennomføringen og registreringen av oppgavekontrollene i forhold til hva som gir best uttelling i resultatrapportene. Den enkelte saksbehandler foretar selv alle registreringer i merverdiavgiftssystemet som danner grunnlag for resultatrapporteringen. Saksbehandlerne blir målt på individnivå i forhold til produksjon, og de vil derfor også kunne ha en egeninteresse av å avslutte en kontroll raskt med treff, for deretter heller å omgjøre vedtaket i ettertid.

I stedet for å gå en ekstra runde med purring eller vente noen ekstra dager etter utløpt svarfrist i tilfelle sen postgang, vil saksbehandler ved å avslutte kontrollen raskt både oppnå kort saksbehandlingstid og treff i resultatrapporten, selv om vedtaket i ettertid blir tilbakeført i sin helhet når svar mottas. Dersom saksbehandler i stedet velger å purre eller vente på eventuell sen postgang for å unngå merarbeid med senere omgjøring, vil vedkommende bli ”straffet” med lengre saksbehandlingstid på en kontroll som til slutt viser seg å bli en kontroll uten avdekning. Selv om kontrollen reelt sett er en nullkontroll i begge tilfellene, vil resultatet som rapporteres være forskjellig.

### **5.3.1 Faktisk avdekket beløp etter omgjøringer i ettertid**

Det foreligger pr. i dag ikke noen oversikt eller rapport som viser omfanget av endringer som skjer etter første vedtak i oppgavekontrollene. Vi har derfor fått foretatt uttrekk av opplysninger fra skatteetatens datavarehus knyttet til vedtak som er registrert på saker i merverdiavgiftssystemet som gjelder oppgavekontroller fullført av Skatt øst i året 2010. Dette er gjort for å kunne dokumentere omfanget av endringer som skjer i ettertid og for å vise *reelle* resultattall for oppgavekontrollene til Skatt øst i året 2010, hvor også omgjøringer etter første vedtak tas med.

Datauttrekket fra datavarehuset viser at av oppgavekontroller som ble fullført i året 2010, var det pr. 28. januar 2011 foretatt omgjøringer i 340 kontroller.

Ved gjennomgangen av datauttrekket ble det også avdekket 9 kontroller hvor samme beløp er blitt rapportert som avdekning flere ganger på grunn av manuelle feilregistreringer. Vi har nedenfor også trukket fra disse ”dublettene” for å komme frem til reelt avdekket beløp.

<b>BEREGNING AV REELT AVDEKKET BELØP FOR OPPGAVEKONTROLLER FULLFØRT AV SKATT ØST I ÅRET 2010</b>						
<b>Aktører</b>	<b>Avdekket beløp iht. rapport</b>	<b>Termin- for- skyvninger</b>	<b>Dubletter pga. feil- registrering</b>	<b>Endringer etter første vedtak</b>	<b>Reelt avdekket beløp</b>	<b>Over- rapportert i prosent</b>
<i>Seksjon for merverdiavgift:</i>						
Leira	25 436 809	- 5 168 855	- 69 777	- 6 077 583	14 120 594	80,1 %
Lillehammer	64 063 424	- 4 025 844	0	- 8 680 492	51 357 088	24,7 %
Moss	68 759 377	- 419 325	- 178 042	- 22 538 561	45 623 449	50,7 %
Oslo	94 367 734	- 686 967	- 60 048	- 24 272 944	69 347 775	36,1 %
<b>Sum</b>	<b>252 627 344</b>	<b>-10 300 991</b>	<b>-307 867</b>	<b>-61 569 580</b>	<b>180 448 906</b>	<b>40,0 %</b>
<i>Øvrige aktører:</i>						
<b>Sum</b>	<b>22 390 965</b>	<b>- 1 685 397</b>	<b>- 759 275</b>	<b>- 1 617 765</b>	<b>18 328 528</b>	<b>22,2 %</b>
<i>Skatt øst:</i>						
<b>TOTALT</b>	<b>275 018 309</b>	<b>- 11 986 388</b>	<b>- 1 067 142</b>	<b>- 63 187 345</b>	<b>198 777 434</b>	<b>38,4 %</b>

Tabell 5.1: Beregning av reelt avdekket beløp for oppgavekontroller fullført av Skatt øst i året 2010. Endringer etter første vedtak inkluderer ikke renteendringer, da renteopplysninger ikke finnes i datavarehuset. Kilde: Rapport generert i Discoverer samt datauttrekk fra skatteetatens datavarehus.

Skatt øst rapporterte som nevnt ovenfor at avdekket beløp fra oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven utgjorde 275,0 millioner kroner i året 2010. Tabellen ovenfor viser at reelt avdekket beløp utgjorde 198,8 millioner kroner.

Skatt øst rapporterte følgelig et resultat for året 2010 som var 76,2 millioner kroner og 38 % høyere enn det de reelle tallene tilsier.

Vi presiserer at Skatt øst har rapportert i samsvar med resultatrapporter som er definert av Skattedirektoratet.

### 5.3.2 Faktisk treffprosent etter omgjøringer i ettertid

Skatt øst (2011) rapporterte ved årsrapporteringen for året 2010 til Skattedirektoratet at regionen oppnådde en treffprosent i oppgavekontrollene på 35,0 %. Resultatet inkluderer kontroller av kompensasjonsoppgaver etter lov om kompensasjon av merverdiavgift for kommuner, fylkeskommuner mv. Treffprosenten i kontroller av merverdiavgiftsoppgaver etter merverdiavgiftsloven var 33,9 % slik figur 5.4 i kapittel 5.2.2 viser. Ved hjelp av datauttrekket fra datavarehuset, har vi beregnet reelt antall kontroller med treff (avdekket beløp  $\geq$  kr 3 000) for å komme frem til reell treffprosent etter omgjøringer i ettertid.

<b>BEREGNING AV REELT ANTALL OPPGAVEKONTROLLER MED AVDEKNING/TREFF I SKATT ØST I ÅRET 2010</b>						
<b>Aktører</b>	<b>Antall kontroller med treff iht. rapport</b>	<b>Antall terminforskyvninger hvor nettoresultat &lt; kr 3 000</b>	<b>Antall dubletter pga. manuell feilregistrering</b>	<b>Antall endret i ettertid hvor nettoresultat &lt; kr 3 000</b>	<b>Reelt antall kontroller med treff, dvs. nettoresultat <math>\geq</math> kr 3 000</b>	<b>Overrapportert antall kontroller med treff i prosent</b>
<i>Seksjon for merverdiavgift:</i>						
Leira	342	- 10	- 5	- 32	295	15,9 %
Lillehammer	471	- 9	0	- 43	419	12,4 %
Moss	623	- 11	- 1	- 70	541	15,2 %
Oslo	764	- 8	- 2	- 60	694	10,1 %
<b>Sum</b>	<b>2 200</b>	<b>- 38</b>	<b>- 8</b>	<b>- 205</b>	<b>1 949</b>	<b>12,9 %</b>
<i>Øvrige aktører:</i>						
<b>Sum</b>	<b>132</b>	<b>- 7</b>	<b>- 1</b>	<b>- 13</b>	<b>111</b>	<b>18,9 %</b>
<i>Skatt øst:</i>						
<b>TOTALT</b>	<b>2 332</b>	<b>- 45</b>	<b>- 9</b>	<b>- 218</b>	<b>2 060</b>	<b>13,2 %</b>

Tabell 5.2: Beregning av reelt antall kontroller med treff for oppgavekontroller fullført av Skatt øst i året 2010. Kilde: Rapport generert i Discoverer samt datauttrekk fra skatteetatens datavarehus.

272 oppgavekontroller ble rapportert som treff, mens de som følge av terminforskyvning, feilregistrering eller omgjøring i ettertid reelt sett ikke er å anse som treff.

Reell treffprosent var 30,0 % (2 060 av totalt 6 875 kontroller (6 884 minus 9 dubletter)).

Skatt øst rapporterte følgelig en treffprosent for året 2010 som var 3,9 prosentpoeng og 13 % høyere enn det de reelle tallene tilsier.

---

### 5.3.3 Gjennomsnittlig reelt proveny pr. utførte oppgavekontroll

I figur 5.10 ser vi at beregnet gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll i Skatt øst i 2010 var kr 38 209 (terminforskyvninger utelatt) basert på tall fra resultatrapporter definert av Skattedirektoratet.

Basert på reelt avdekket beløp som vi har beregnet i tabell 5.1, blir gjennomsnittlig reelt proveny pr. utførte oppgavekontroll *kr 28 913* (reelt avdekket beløp kr 198 777 434 dividert med 6 875 kontroller (6 884 minus 9 dubletter)).

### 5.3.4 Ressursbruk og gjennomsnittlig reelt proveny pr. dagsverk

Medarbeidernes registrering i TidBank<sup>1</sup> viser at det i Skatt øst i 2010 er registrert 10 099 dagsverk på koder som direkte kan knyttes til kontrollutvelgelse og gjennomføring av oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver (vedlegg 3).

Det er dermed i gjennomsnitt brukt *1,47 dagsverk pr. utførte oppgavekontroll* i 2010 (10 099 dagsverk dividert med 6 875 kontroller (6 884 minus 9 dubletter)).

Basert på reelt avdekket beløp, blir *gjennomsnittlig reelt proveny pr. dagsverk* som er registrert brukt på oppgavekontroll *kr 19 683* (reelt avdekket beløp kr 198 777 434 dividert med 10 099 dagsverk).

Vi bemerker at det kan være usikkerhet knyttet til feil eller manglende registrering av tidsbruken. Videre blir en del saker påbegynt og tidsregistrert i et år, men først avsluttet og resultatrapportert i et senere år. Dessuten inngår ikke tidsbruk registrert på koder som også omfatter andre områder enn oppgavekontroll, f.eks. koder som gjelder ledelse og andre støttefunksjoner, samt arbeid som kan være en følge av kontrollene, f.eks. innkreving, juridisk klagebehandling og rettssaker. Likeledes inngår ikke den preventive effekten som kontrollene har, og heller ikke den fremtidige effekten av kontrollene når virksomheter med feil praktisering av avgiftsreglene, som en følge av kontrollene, innretter seg riktig for fremtiden.

---

<sup>1</sup> System for tidsregistrering og rapportering av tidsbruk på ulike arbeidsoppgaver.

## 5.4 Oppsummering

Vi har i dette kapitlet sett at det i henhold til resultatrapporter definert av Skattedirektoratet på *landsbasis* var en økning i antall oppgavekontroller på 74 % fra året 2008 til året 2010. Samtidig økte treffprosenten med 3,3 prosentpoeng. Til tross for stor økning i antall kontroller og økt treffprosent, var det en *nedgang* i avdekket beløp på 5 % fra året 2008 til året 2010. Økningen i antall oppgavekontroller ga følgelig ikke utslag i et større proveny. Gjennomsnittlig avdekket proveny pr. utførte oppgavekontroll ble redusert med 45 %. Når det gjelder saksbehandlingstid, økte andelen kontroller med behandlingstid under 2 måneder med 1,7 prosentpoeng fra året 2008 til året 2010.

I *Skatt øst* var det fra året 2008 til året 2010 en økning i antall oppgavekontroller på 114 %, mens avdekket beløp i samme periode kun økte med 8 %. Gjennomsnittlig proveny pr. utførte oppgavekontroll ble redusert med 50 %. Treffprosenten i *Skatt øst* falt med 7,1 prosentpoeng fra 2008 til 2009, mens den fra 2009 til 2010 økte med 3,5 prosentpoeng. Treffprosenten i året 2010 var dermed 3,6 prosentpoeng lavere enn i året 2008. Andelen oppgavekontroller i *Skatt øst* med behandlingstid under 2 måneder økte med 8,8 prosentpoeng fra året 2008 til året 2010.

Vi har videre i dette kapitlet ved hjelp av datauttrekk fra skatteetatens datavarehus dokumentert omfanget av omgjøringer etter første vedtak i oppgavekontrollene som ble fullført av *Skatt øst* i året 2010. Våre beregninger viser at *Skatt øst* i henhold til resultatrapporter definert av Skattedirektoratet rapporterte et avdekket beløp for året 2010 som var 76,2 millioner kroner og 38 % høyere enn det de reelle tallene tilsier. *Skatt øst* rapporterte videre en treffprosent for året 2010 som var 3,9 prosentpoeng og 13 % høyere enn det de reelle tallene viser.

## 6. Utarbeiding av spørreundersøkelse

I kapittel 1 definerte vi prosjektoppgavens hovedproblemstilling, og vi operasjonaliserte denne videre ned i underproblemstillinger. I arbeidet med å finne svar på problemstillingene, har vi som nevnt i kapittel 3 gjennomført en spørreundersøkelse blant alle medarbeiderne i de fire oppgavekontrollgruppene i seksjon for merverdiavgift i Skatt øst. Disse medarbeiderne har som hovedoppgave å gjennomføre oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver i Skatt øst.

Det ble utformet spørsmål i forhold til utplukk av merverdiavgiftsoppgaver til kontroll, kontrollgjennomføring, ledelse og styring, samt resultatkravenes utforming.

I kapittel 2 har vi sett at mål- og resultatstyring også kan medføre utfordringer i forhold til motivasjon og etikk, og som nevnt i kapittel 4, har skatteetaten hatt økt fokus på etikk de seneste årene. Vi har derfor også stilt spørsmål relatert til medarbeidernes motivasjon og til etiske verdier.

Spørsmålene ble utformet både i forhold til hva medarbeiderne faktisk gjør, og i forhold til hva de mener og tror.

I hovedsak ble spørsmålene utformet som påstander som medarbeiderne skulle ta stilling til. Respondentene ble bedt om å avgi svar på en skala fra 1 til 6, der 1 er ”helt enig” og der 6 er ”helt uenig”. Midtpunktet på skalaen er følgelig mellom 3 og 4. Respondentene ble dermed tvunget til å velge side, der 1-3 representerer ”enig” og der 4-6 representerer ”uenig”. På spørsmål hvor det ble spurt om hva respondentene mener eller tror, ble det gitt mulighet til å svare ”vet ikke”. På spørsmål om generell motivasjon for arbeidsoppgaven, går skalaen fra 1 som er ”meget motivert”, til 6 som er ”lite motivert”.

På to spørsmål ble medarbeiderne bedt om å fordele 30 poeng fritt mellom seks alternativer, hvorav ett alternativ var åpent for egen utfylling. Respondentene skulle følgelig foreta en vekting mellom ulike alternativer hvor de ga flest poeng til det de la mest vekt på, og færrest poeng til det de la minst vekt på, eventuelt ingen poeng til det de ikke la vekt på.

Utskrift av spørreundersøkelsen følger som vedlegg 4 til prosjektoppgaven.

Spørreundersøkelsen ble gjennomført ved bruk av Conformat. Det ble opplyst at svarene er konfidensielle, og at resultatene vil bli presentert på en slik måte at enkeltpersoner ikke skal kunne identifiseres.

Resultatene fra spørreundersøkelsen presenteres i kapittel 7.



---

## 7. Resultater fra spørreundersøkelsen

### 7.1 Innledning

I dette kapitlet presenterer vi resultatene fra spørreundersøkelsen som ble gjennomført i perioden 28. mars til 7. april 2011.

Invitasjon til å delta i undersøkelsen ble sendt til alle medarbeiderne i oppgavekontrollgruppene i seksjon for merverdiavgift i Skatt øst. Gruppene er lokalisert på kontorstedene Leira, Lillehammer, Moss og Oslo. Invitasjonen ble sendt i e-post 28. mars 2011 med lenke til spørreundersøkelsen i Conformat. Svarfristen ble satt til 7. april 2011. En påminnelse ble sendt i e-post 5. april 2011 til medarbeidere som til da ikke hadde svart på undersøkelsen.

Spørreundersøkelsens omfang og prosjektoppgavens rammer medfører at vi må begrense oss i fremstillingene. Med utgangspunkt i problemstillingene vi har definert i kapittel 1, har vi i de grafiske fremstillingene av svarene på spørsmålene valgt å presentere svarene fra alle respondentene samlet, fremfor å undersøke om det eksisterer ulikheter mellom kjønn, alder, utdanningsnivå osv. Dette er valgt for å gi et overordnet bilde av situasjonen.

Siden det er ulik grad av resultatoppnåelse i de fire oppgavekontrollgruppene, har vi også beregnet gjennomsnitt og standardavvik på gruppenivå. Dette vil være nyttig informasjon for ledelsen i seksjonen i arbeidet med å identifisere mulige årsaker til ulik resultatoppnåelse, og for å oppnå bedre resultater og økt likebehandling av næringsdrivende som blir kontrollert.

Alle diagrammer og beregninger er produsert i Excel.<sup>1</sup> Rådataene med svarene fra spørreundersøkelsen følger som vedlegg 5 til prosjektoppgaven. For å unngå at enkeltpersoner skal kunne identifiseres, er opplysninger om respondentenes alder, utdanningsnivå og antall år med erfaring fra oppgavekontroll fjernet fra datamaterialet som er vedlagt.

---

<sup>1</sup> Summen av de oppgitte prosenter i søylediagrammene kan avvike fra 100 % på grunn av avrunding uten desimaler.

## 7.2 Svarprosent

Det ble sendt ut 56 invitasjoner. 40 medarbeidere svarte på undersøkelsen. Svarprosenten var dermed på 71,4 %. Svarprosenten i gruppene var som følger:

Gruppe	Antall invitasjoner	Antall svar	Svarprosent
Leira	13	9	69,2
Lillehammer	11	7	63,6
Moss	20	13	65,0
Oslo	12	11	91,7
<b>Sum</b>	<b>56</b>	<b>40</b>	<b>71,4</b>

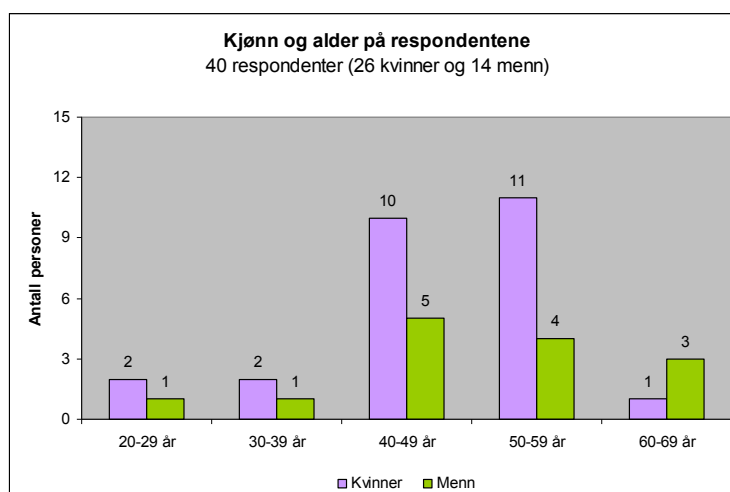
Tabell 7.1: Svarprosent på gruppenivå.

Årsaken til den høye svarprosenten i gruppen i Oslo kan skyldes at tre av forfatterne av prosjektoppgaven har kontorsted i Oslo. Medarbeiderne i Oslo kan derfor tenkes å ha følt en større forpliktelse til å svare på undersøkelsen enn medarbeiderne i de andre gruppene.

## 7.3 Demografi

### 7.3.1 Kjønn og alder

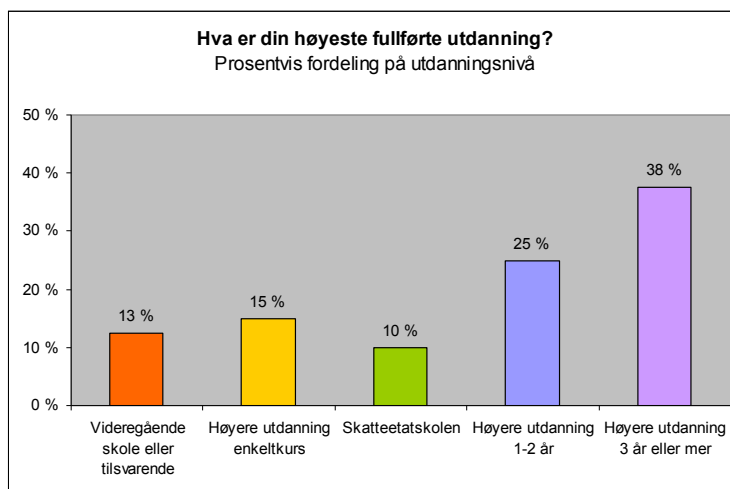
Respondentene består av 65 % kvinner og 35 % menn. Fordelingen av respondentene på alder og kjønn er som følger:



Figur 7.1: Kjønn- og aldersfordeling på respondentene i undersøkelsen.

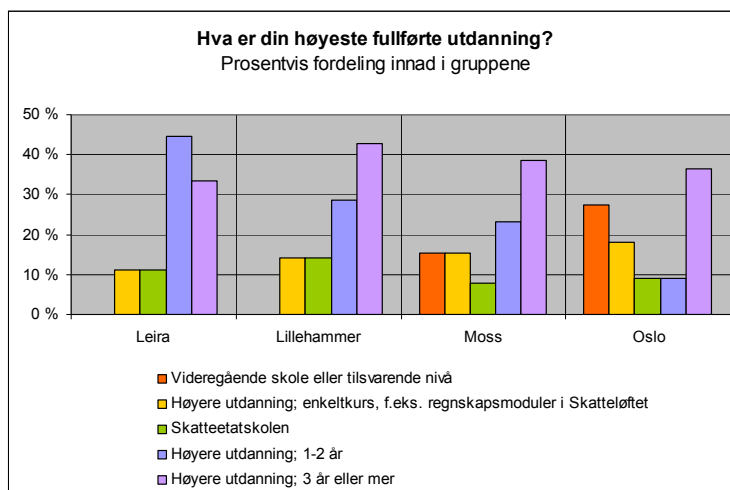
### 7.3.2 Utdanningsnivå

Utdanningsnivået på respondentene fordeler seg prosentvis som følger:



Figur 7.2: Utdanningsnivå på respondentene i undersøkelsen.

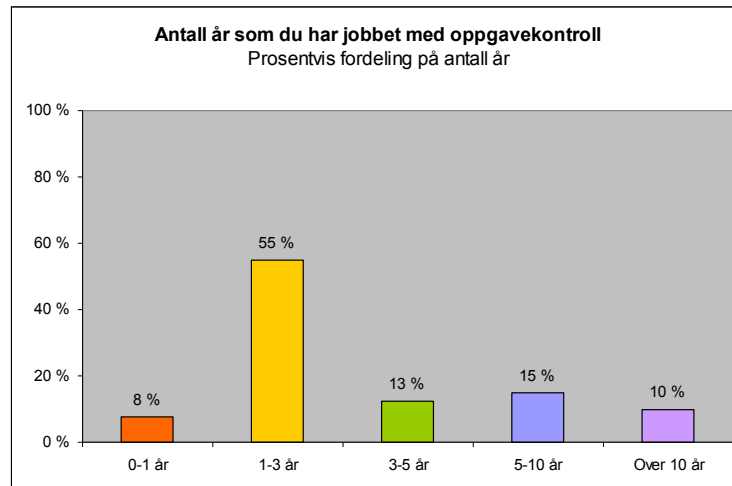
På *gruppenivå* er utdanningsnivået innad i hver gruppe fordelt prosentvis som følger:



Figur 7.3: Utdanningsnivå på gruppenivå.

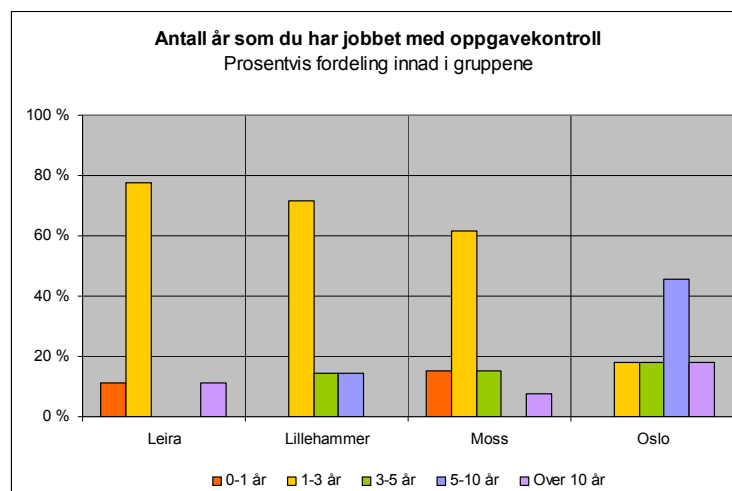
### 7.3.3 Antall år med erfaring fra arbeid med oppgavekontroll

Erfaringsnivået på respondentene når det gjelder arbeid med oppgavekontroll fordeler seg prosentvis som følger:



Figur 7.4: Erfaringsnivå på respondentene i undersøkelsen.

På gruppenivå er erfaringsnivået når det gjelder arbeid med oppgavekontroll innad i hver gruppe fordelt prosentvis som følger:



Figur 7.5: Erfaringsnivå på gruppenivå.

## 7.4 Resultater på spørsmålene

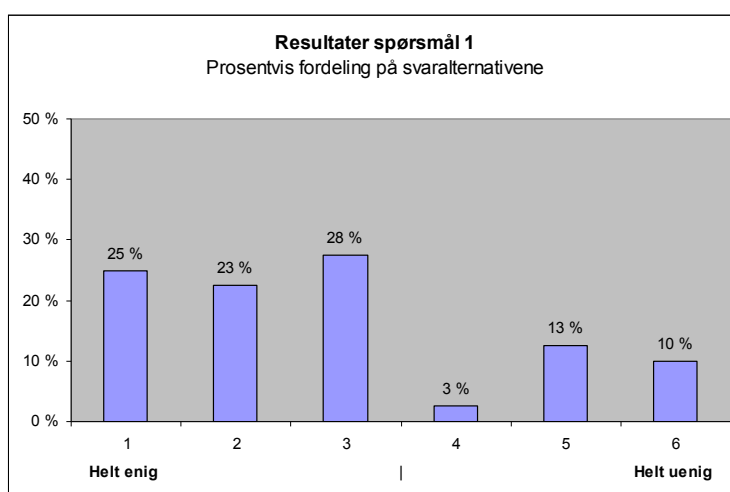
Som nevnt innledningsvis, har vi valgt å presentere svarene fra respondentene samlet i de grafiske fremstillingene, i tillegg til å vise gjennomsnitt og standardavvik på gruppenivå.

Standardavvik er et mål for hvor mye observasjoner typisk avviker pluss/minus fra gjennomsnittet. Stort standardavvik i forhold til gjennomsnittet viser at det er stor spredning i observasjonene. Lavt standardavvik viser at spredningen er liten. For lesere av prosjekt-oppgaven som ønsker en innføring i teori om standardavvik, viser vi til metodelitteraturen, for eksempel Johannessen, Tufte og Kristoffersen (2006).

Det er få respondenter i hver gruppe i spørreundersøkelsen, og enkelt svar vil kunne ha stor påvirkning på gjennomsnittet og standardavviket på gruppenivå. Stort standardavvik i forhold til gjennomsnittet svekker mulighetene til å trekke konklusjoner. Tall på gruppenivå må sees på som ”veiledende”, og ikke som statistiske bevis på forskjeller mellom gruppene.

### 7.4.1 Spørsmål relatert til utplukk av oppgaver til kontroll

**Spørsmål 1: ”Resultatkravene til oppgavekontroller (krav til antall, avdekning og saksbehandlingstid) påvirker hvilke oppgaver jeg velger ut til kontroll.”**

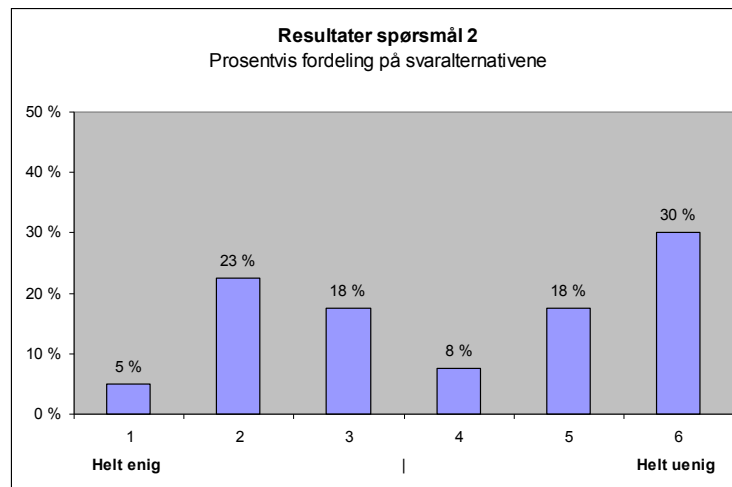


Figur 7.6: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 1.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,0	2,6	3,2	3,4	2,9
Standardavvik:	1,7	1,7	1,5	1,6	1,6

Tabell 7.2: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 1.

**Spørsmål 2: "Jeg unngår helst kontroller som jeg regner med er tidkrevende selv om jeg antar at de kan gi høy avdekning."**

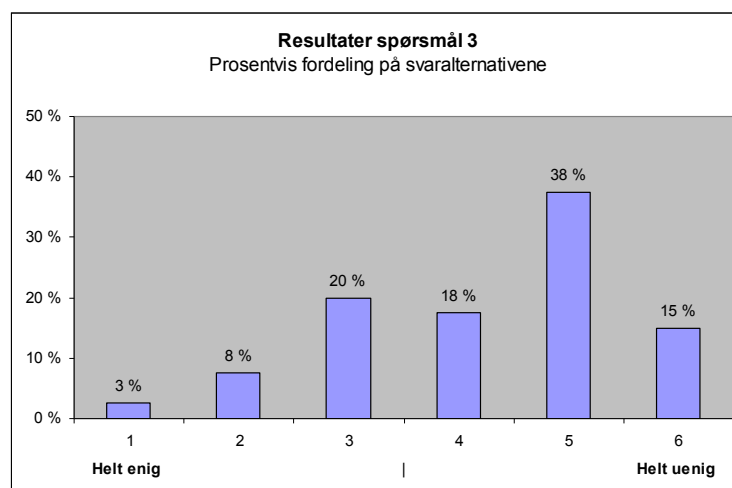


Figur 7.7: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 2.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,1	4,6	3,5	4,1	4,0
Standardavvik:	1,7	1,6	1,7	2,0	1,7

Tabell 7.3: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 2.

**Spørsmål 3: "Jeg prioriterer et høyt antall kontroller med liten avdekning framfor få kontroller med høy avdekning."**

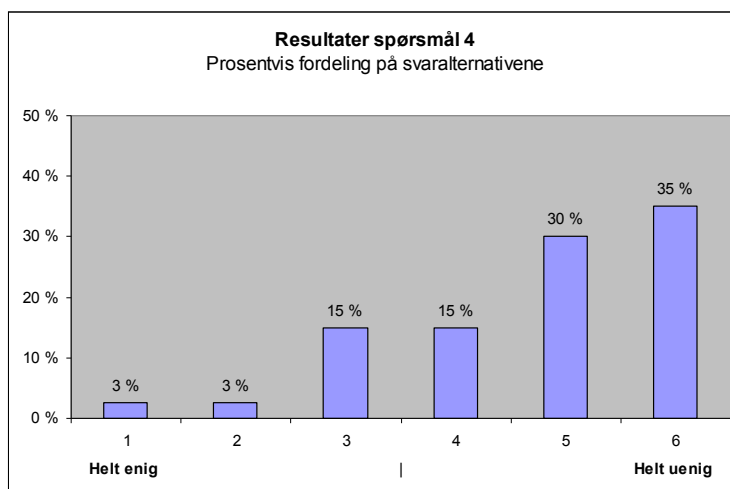


Figur 7.8: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 3.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,7	4,0	3,9	4,5	4,3
Standardavvik:	0,9	1,4	1,2	1,6	1,3

Tabell 7.4: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 3.

**Spørsmål 4: ”Jeg prioriterer kravet til kort saksbehandlingstid framfor avdekning.”**

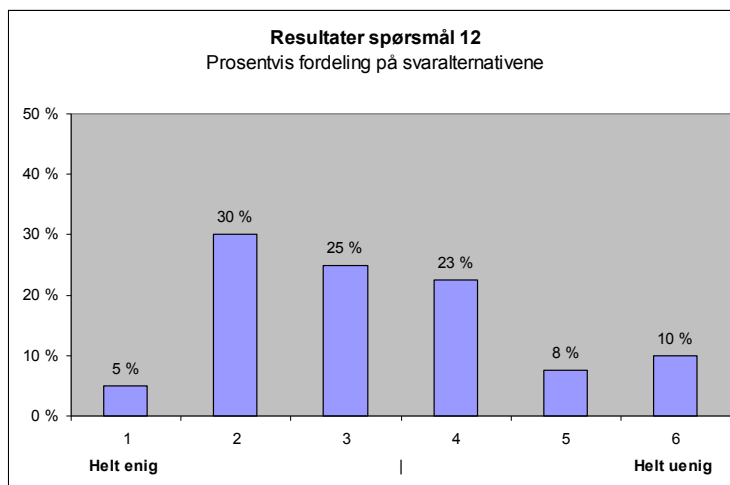


Figur 7.9: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 4.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,7	4,9	4,5	4,9	4,7
Standardavvik:	1,1	1,7	1,0	1,6	1,3

Tabell 7.5: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 4.

**Spørsmål 12: ”Jeg velger gjerne tyngre kontroller (kontroller jeg regner med kan være kompliserte).”**

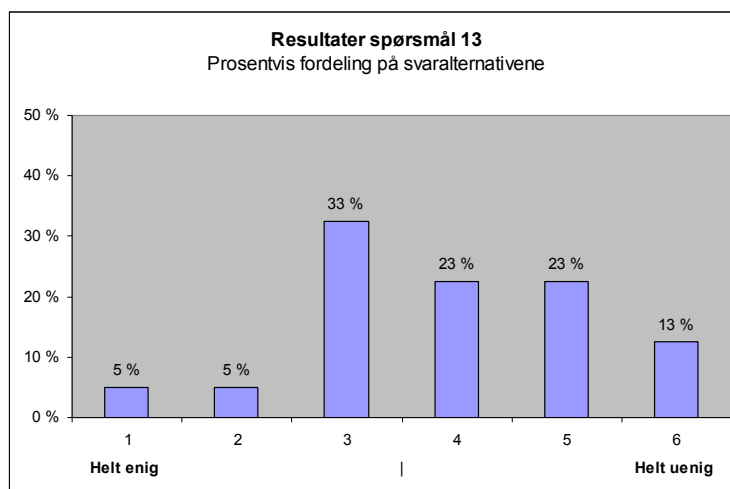


Figur 7.10: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 12.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,7	2,9	3,8	3,4	3,3
Standardavvik:	0,7	2,0	1,1	1,5	1,4

Tabell 7.6: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 12.

**Spørsmål 13: "Jeg velger helst kontroller som jeg regner med er enkle."**

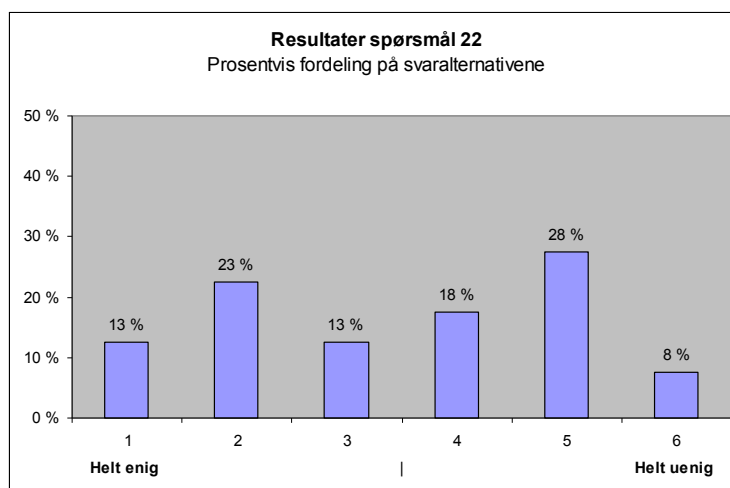


Figur 7.11: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 13.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,8	4,4	3,5	4,1	3,9
Standardavvik:	1,0	1,4	1,3	1,5	1,3

Tabell 7.7: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 13.

**Spørsmål 22: "Hvis jeg ikke har tid, hender det at jeg godkjenner oppgaver som jeg mener burde ha vært tatt ut til kontroll."**



Figur 7.12: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 22.

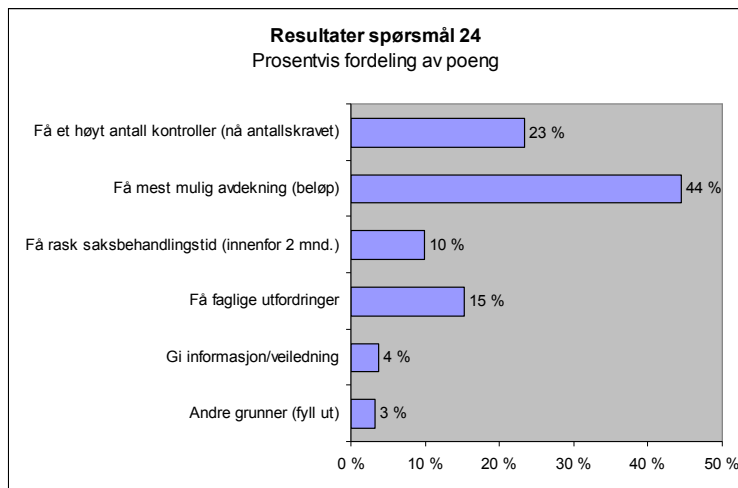
	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,3	3,1	3,5	3,8	3,5
Standardavvik:	1,7	1,6	1,5	1,8	1,6

Tabell 7.8: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 22.



### Spørsmål 24: Hva legger du faktisk vekt på når du plukker ut oppgaver til kontroll?

Fordel 30 poeng ut i fra hva du faktisk legger vekt på ved utplukk av oppgaver til kontroll. Gi flest poeng til det du legger mest vekt på, og færrest til det du legger minst vekt på. Du trenger ikke å gi poeng til det du eventuelt ikke legger vekt på.



Figur 7.13: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 24.

**Andre grunner:**

- Forhindre uriktige tilgodeutbetalinger (17 poeng)
- Ta ut mvaoppg. som ser kontrollverdig ut (14 poeng)
- Prøver ut nye bransjer (5 poeng)
- Ulogiske eller urimelige oppgaver (3 poeng)

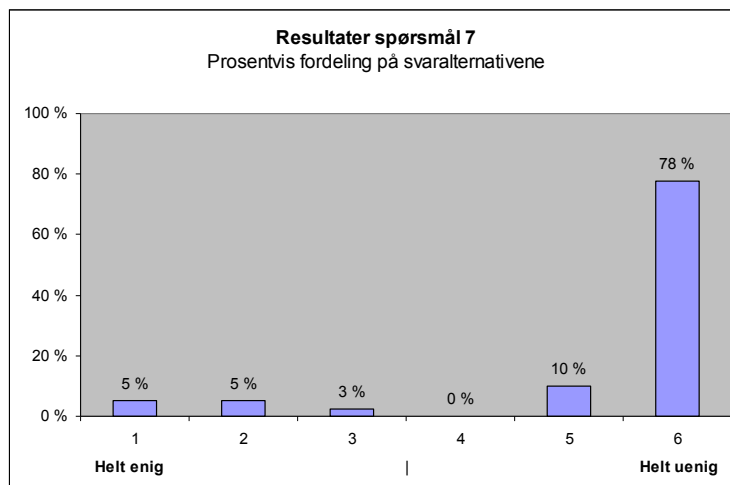
Prosentvis fordeling av poeng i gruppene	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo
Få et høyt antall kontroller (nå antallskravet)	19 %	29 %	21 %	27 %
Få mest mulig avdekning (beløp)	56 %	40 %	39 %	44 %
Få rask saksbehandlingstid (innenfor 2 mnd.)	7 %	6 %	14 %	10 %
Få faglige utfordringer	16 %	21 %	19 %	6 %
Gi informasjon/veiledning	3 %	2 %	5 %	4 %
Andre grunner	0 %	1 %	1 %	9 %
Sum	100 %	100 %	100 %	100 %

Tabell 7.9: Prosentvis fordeling av poeng i spørsmål 24 i den enkelte gruppe.

## 7.4.2 Spørsmål relatert til kontrollgjennomføring

**Spørsmål 7: Dette spørsmålet gjelder fjorårets resultatkrav. I 2010 var det krav om treffprosent og kun avdekning over kr 3 000 telte som treff.**

**”Jeg avsluttet en oppgavekontroll da jeg fikk treff (over kr 3 000), selv om det kunne vært flere feil i oppgaven/regnskapet.”**

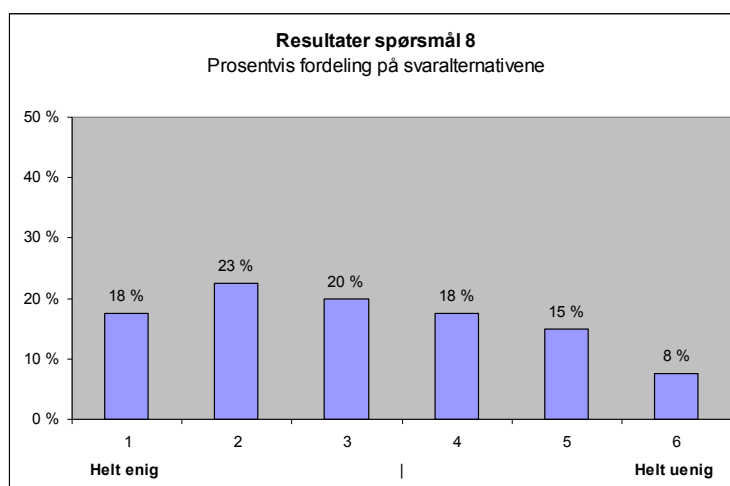


Figur 7.14: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 7.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	5,9	5,3	5,0	5,5	5,4
Standardavvik:	0,3	1,9	1,6	1,5	1,4

Tabell 7.10: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 7.

**Spørsmål 8: ”Jeg gir ofte informasjon/veiledning ved kontroll av nyregistrerte.”**

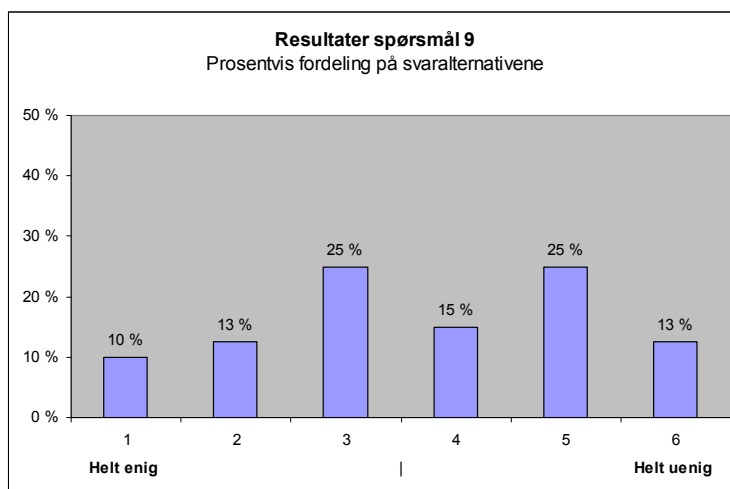


Figur 7.15: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 8.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,2	4,1	3,5	2,8	3,1
Standardavvik:	1,1	1,2	1,6	1,7	1,6

Tabell 7.11: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 8.

**Spørsmål 9: "Jeg gir ofte informasjon/veiledning ved nullkontroller."**

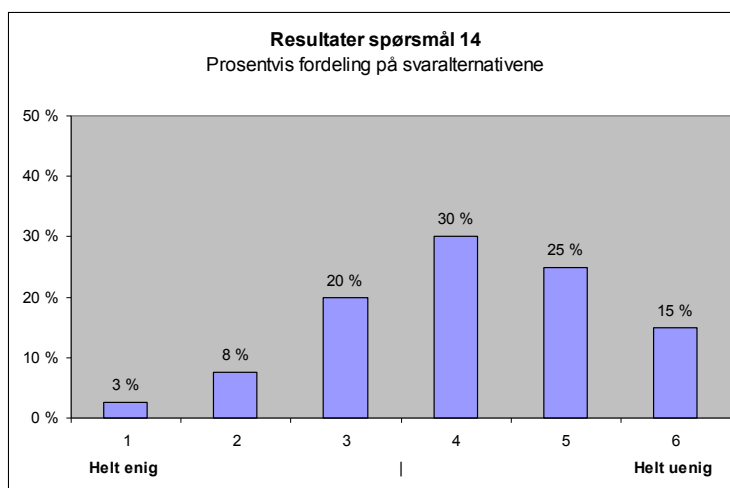


Figur 7.16: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 9.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,8	4,6	3,8	3,8	3,7
Standardavvik:	1,6	1,3	1,4	1,5	1,5

Tabell 7.12: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 9.

**Spørsmål 14: "Jeg er rask til å nekte en oppgave når svarfristen er ute og jeg ikke har mottatt svar/dokumentasjon."**

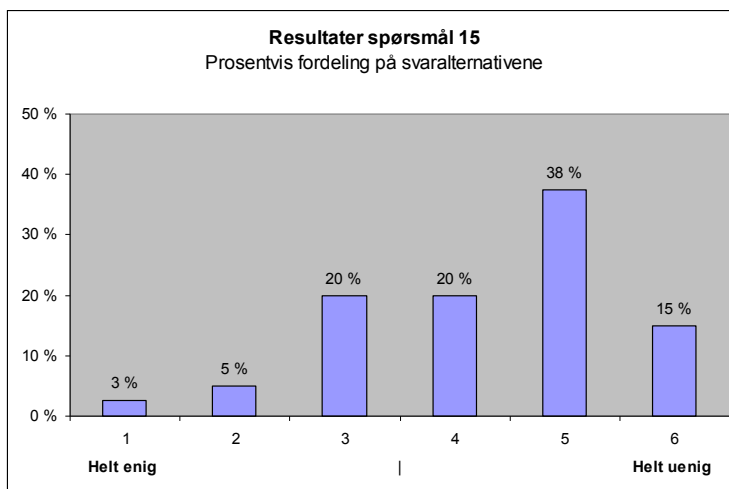


Figur 7.17: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 14.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,9	4,9	3,7	4,4	4,1
Standardavvik:	1,3	0,7	1,4	1,2	1,3

Tabell 7.13: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 14.

**Spørsmål 15: "Jeg må ofte endre et vedtak (minke en fastsettelse) på grunn av tilsvar eller ny dokumentasjon som jeg mottar i ettertid."**

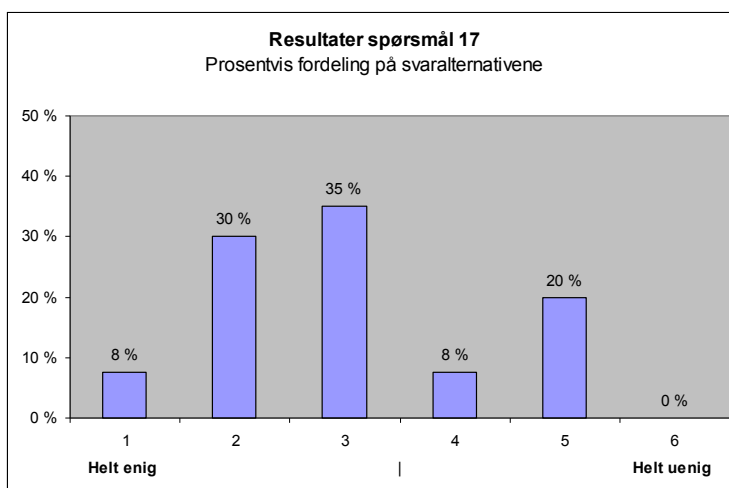


Figur 7.18: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 15.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,1	4,3	3,8	5,1	4,3
Standardavvik:	1,4	1,4	1,2	0,7	1,2

Tabell 7.14: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 15.

**Spørsmål 17: "Jeg bruker tilleggsavgift når regelverket tilsier det."**

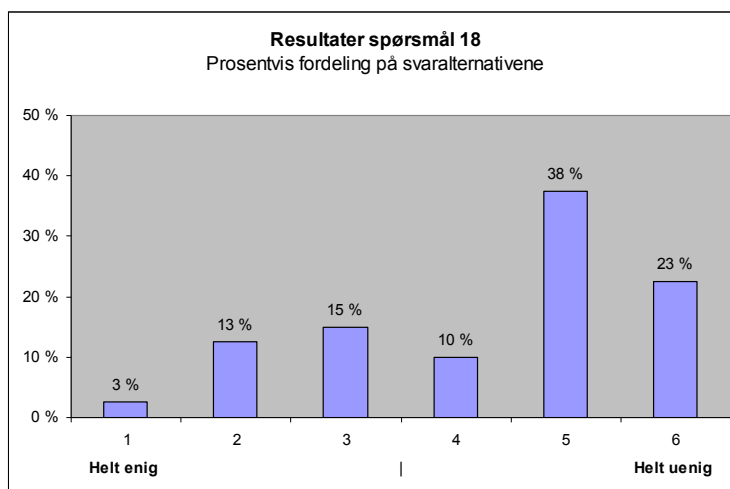


Figur 7.19: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 17.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,7	2,4	3,5	3,1	3,0
Standardavvik:	1,3	1,3	1,1	1,1	1,2

Tabell 7.15: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 17.

**Spørsmål 18: "Jeg bruker ikke tilleggsavgift fordi kontrollen da tar lenger tid."**

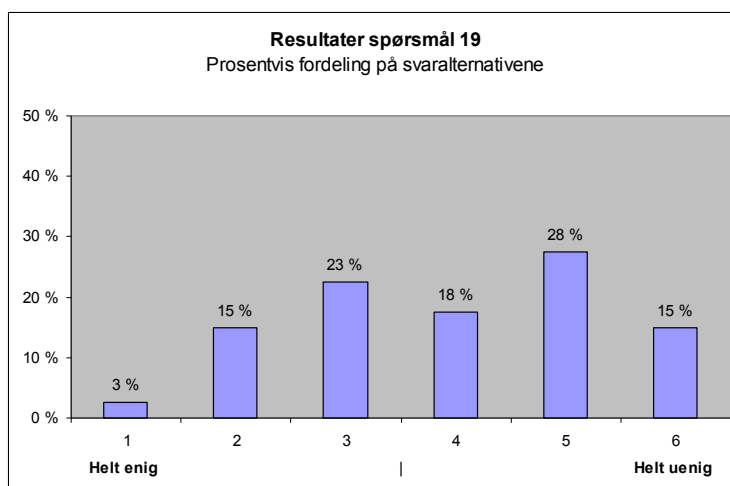


Figur 7.20: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 18.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,7	5,0	3,6	4,5	4,4
Standardavvik:	1,7	0,8	1,4	1,3	1,4

Tabell 7.16: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 18.

**Spørsmål 19: "Jeg bruker ikke tilleggsavgift fordi jeg synes regelverket er vanskelig å praktisere."**

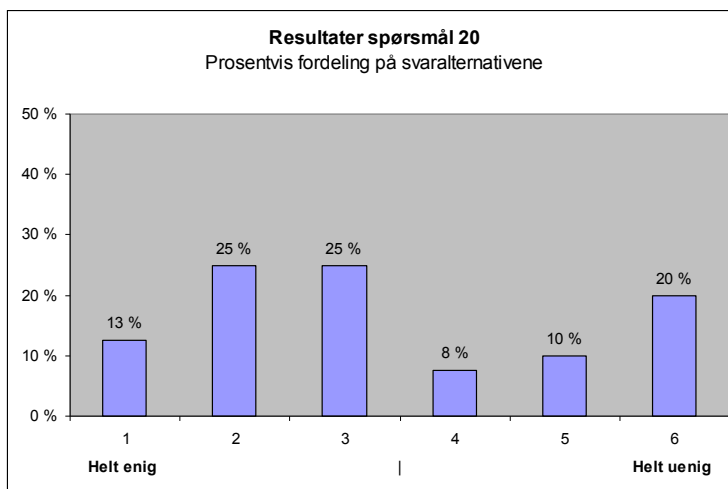


Figur 7.21: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 19.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,1	4,7	3,5	3,9	4,0
Standardavvik:	1,5	1,1	1,4	1,4	1,4

Tabell 7.17: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 19.

**Spørsmål 20: "Jeg avgrenser kontrollen til det jeg har bedt om av dokumentasjon/forklaringer i varselet om kontroll."**

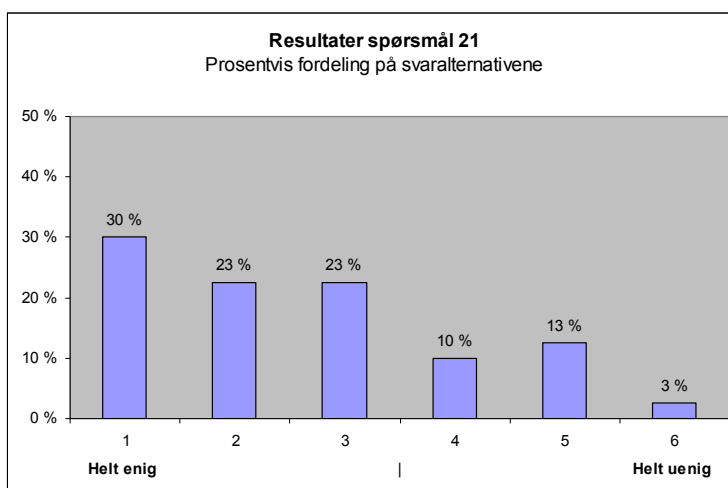


Figur 7.22: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 20.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,0	3,0	3,7	4,4	3,4
Standardavvik:	0,9	1,5	1,6	1,9	1,7

Tabell 7.18: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 20.

**Spørsmål 21: "Jeg kontrollerer også andre forhold i regnskapet dersom innsendt materiale tilsier det."**



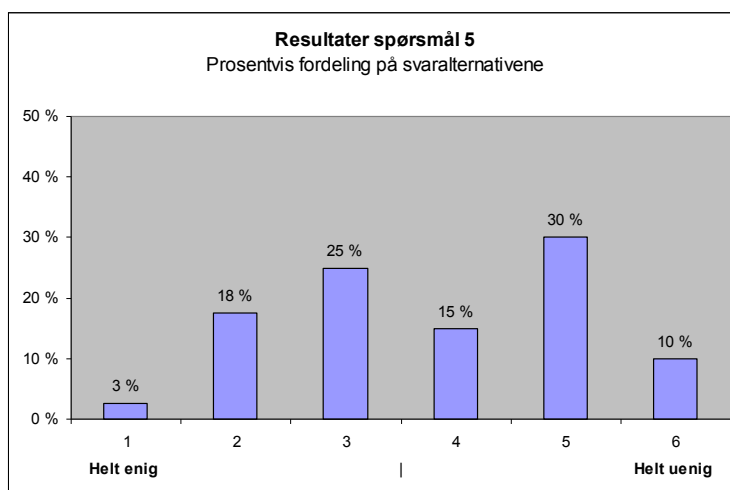
Figur 7.23: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 21.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,0	3,1	2,6	1,9	2,6
Standardavvik:	1,7	1,7	1,2	1,3	1,5

Tabell 7.19: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 21.

### 7.4.3 Spørsmål relatert til ledelse og styring

**Spørsmål 5: "Jeg får mest positiv tilbakemelding fra leder når jeg gjennomfører mange og raske kontroller."**

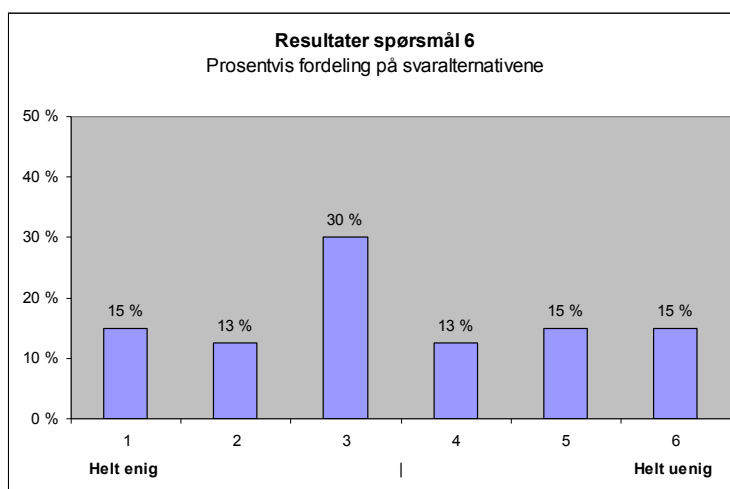


Figur 7.24: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 5.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,1	3,4	4,5	3,0	3,8
Standardavvik:	1,4	1,0	1,3	1,3	1,4

Tabell 7.20: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 5.

**Spørsmål 6: "Jeg får mest positiv tilbakemelding fra leder når jeg gjennomfører kontroller som gir høy avdekning."**

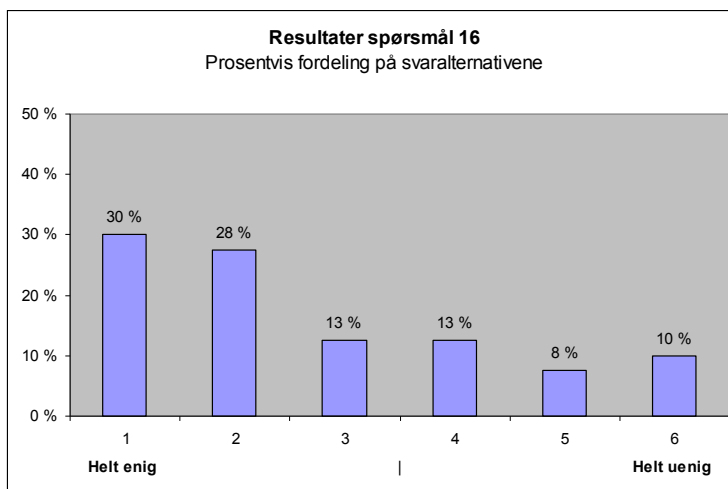


Figur 7.25: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 6.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	1,8	3,4	3,4	4,9	3,5
Standardavvik:	1,0	1,4	1,4	1,0	1,6

Tabell 7.21: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 6.

**Spørsmål 16: "Jeg føler et press til å prioritere et høyt antall kontroller på bekostning av kvalitet."**

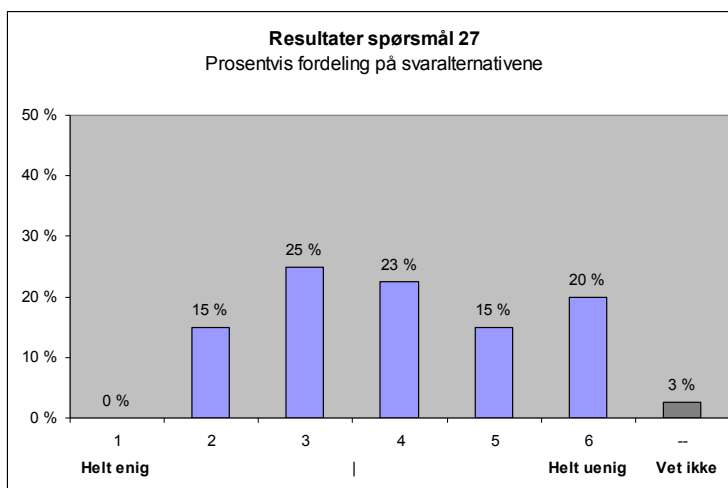


Figur 7.26: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 16.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,0	2,9	2,9	2,1	2,7
Standardavvik:	1,5	1,1	1,8	2,0	1,7

Tabell 7.22: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 16.

**Spørsmål 27: "Ut i fra dagens resultatkrav formidler ledelsen en fornuftig prioritering blant de tre kriteriene antall, saksbehandlingstid og avdekning (med "ledelsen" menes både nærmeste leder og leder på høyere nivå)."**



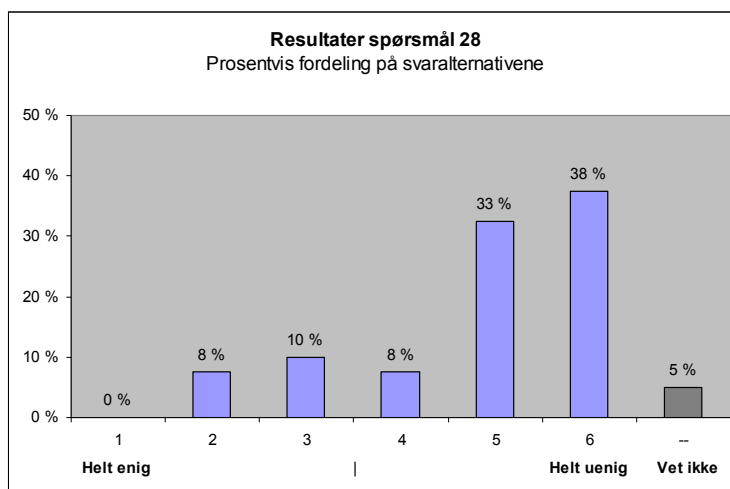
Figur 7.27: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 27.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,0	4,0	3,8	5,1	4,0
Standardavvik:	1,1	1,2	1,1	1,4	1,4

Tabell 7.23: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 27.



**Spørsmål 28: "Ledelsen bør fokusere mer på antall kontroller."**

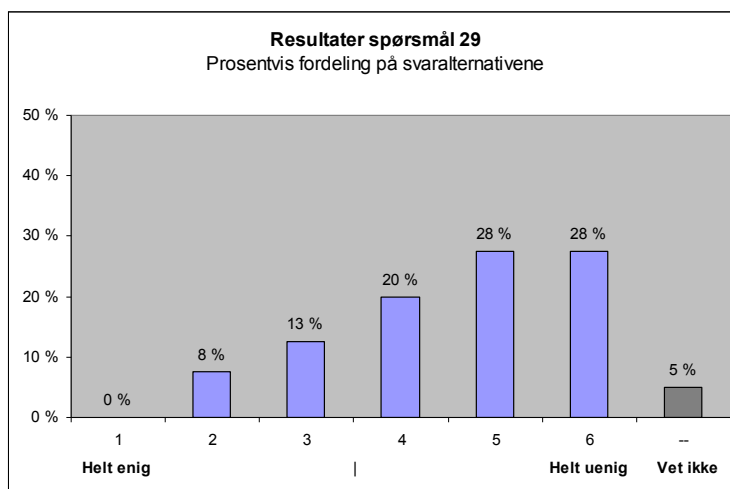


Figur 7.28: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 28.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,7	4,3	5,3	4,9	4,9
Standardavvik:	1,4	1,4	0,7	1,6	1,3

Tabell 7.24: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 28.

**Spørsmål 29: "Ledelsen bør fokusere mer på saksbehandlingstid."**

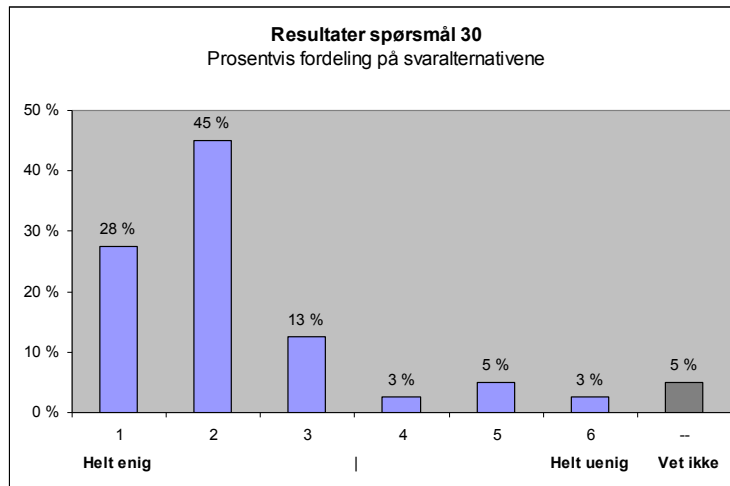


Figur 7.29: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 29.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,9	4,3	4,3	4,9	4,6
Standardavvik:	1,2	1,1	1,4	1,4	1,3

Tabell 7.25: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 29.

**Spørsmål 30: "Ledelsen bør fokusere mer på avdekning."**

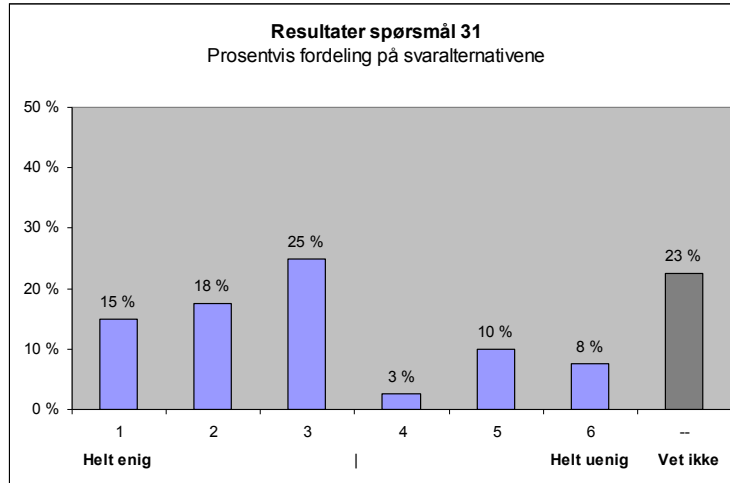


Figur 7.30: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 30.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,2	2,7	2,2	1,7	2,2
Standardavvik:	1,6	1,3	1,2	0,7	1,2

Tabell 7.26: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 30.

**Spørsmål 31: "Ledelsen bør fokusere på andre ting enn resultatkravene."**



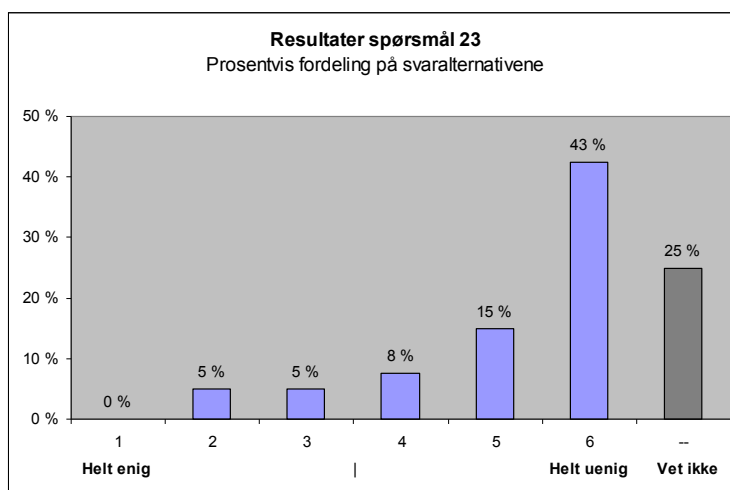
Figur 7.31: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 31.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,6	3,3	3,3	2,5	3,0
Standardavvik:	1,5	1,5	1,7	1,7	1,6

Tabell 7.27: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 31.

## 7.4.4 Spørsmål relatert til resultatkravenes utforming

**Spørsmål 23:** "Resultatkravene bidrar til at feil tilbake i tid (utover siste termin) blir fulgt opp på en god og effektiv måte."

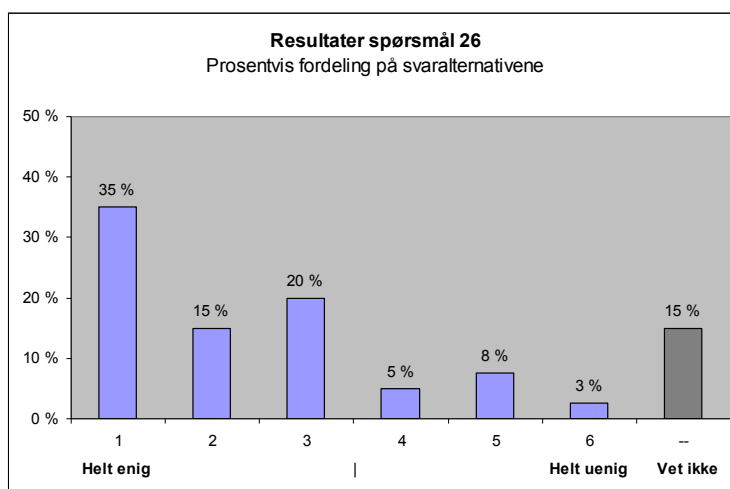


Figur 7.32: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 23.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	5,8	5,2	4,6	5,4	5,1
Standardavvik:	0,4	1,2	1,4	1,4	1,3

Tabell 7.28: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 23.

**Spørsmål 26:** "Et resultatkrav med lengre saksbehandlingstid enn dagens to måneder kan åpne for mer avdekning."

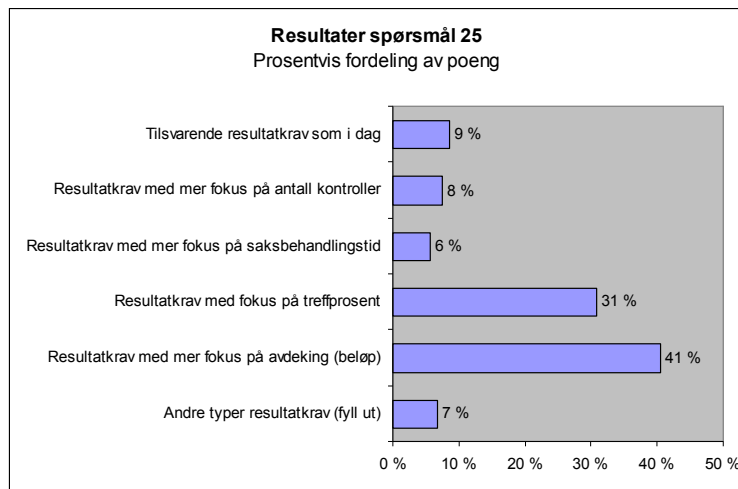


Figur 7.33: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 26.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,5	3,7	2,0	1,8	2,3
Standardavvik:	1,2	1,6	1,0	1,5	1,5

Tabell 7.29: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 26.

**Spørsmål 25: Hva slags resultatkrav mener du ville vært mest fornuftig dersom disse skulle endres? Fordel 30 poeng.**



Figur 7.34: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 25.

**Andre typer resultatkrav:**

Resultatmåling i etterkant uten krav på forhånd (30 poeng)

Virkelig avdekning i kr. (uten øvre grense) (20 poeng)

Kvalitet (15 poeng)

Likebehandling (10 poeng)

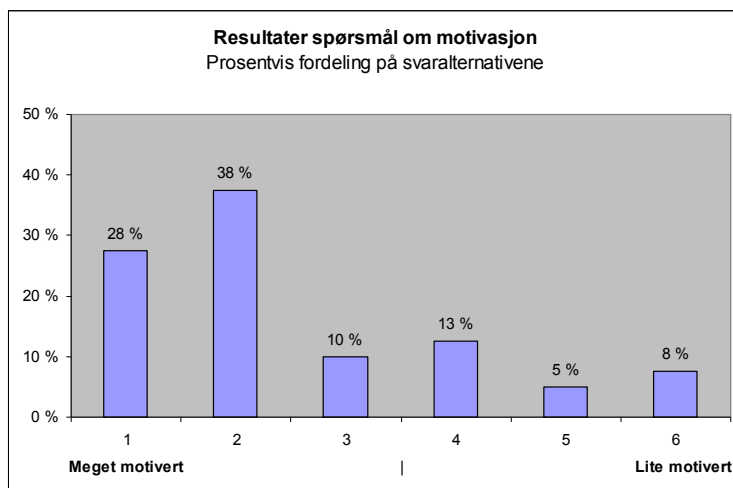
Mer fokus på veiledning/etterlevelse (5 poeng)

Prosentvis fordeling av poeng i gruppene	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo
Tilsvarende resultatkrav som i dag	4 %	0 %	17 %	9 %
Resultatkrav med mer fokus på antall kontroller	15 %	10 %	1 %	8 %
Resultatkrav med mer fokus på saksbehandlingstid	7 %	5 %	6 %	5 %
Resultatkrav med fokus på treffprosent	35 %	40 %	22 %	30 %
Resultatkrav med mer fokus på avdekning (beløp)	30 %	31 %	50 %	45 %
Andre typer resultatkrav	9 %	14 %	4 %	3 %
Sum	100 %	100 %	100 %	100 %

Tabell 7.30: Prosentvis fordeling av poeng i spørsmål 25 i den enkelte gruppe.

## 7.4.5 Spørsmål relatert til motivasjon

**Generell motivasjon for arbeidsoppgaven: Hvor motivert er du til å jobbe med oppgavekontroller?**

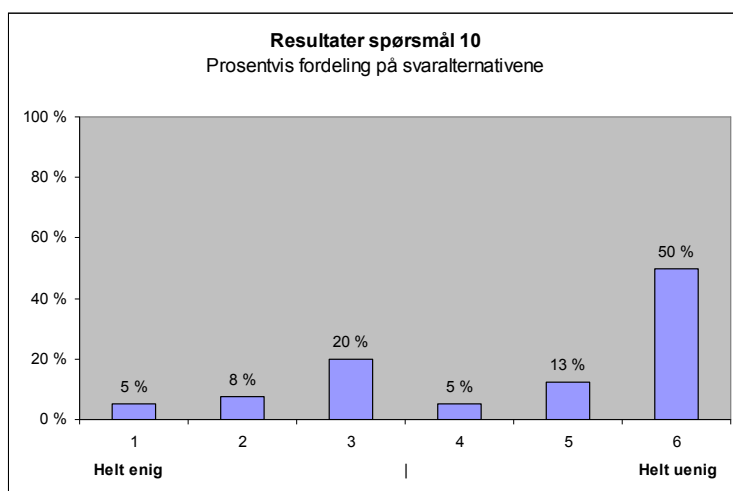


Figur 7.35: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål om motivasjon.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,1	2,1	2,3	3,4	2,5
Standardavvik:	1,5	0,9	1,0	2,1	1,5

Tabell 7.31: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål om motivasjon.

**Spørsmål 10: "Jeg blir motivert av høyt fokus på antall kontroller og rask saksbehandling."**

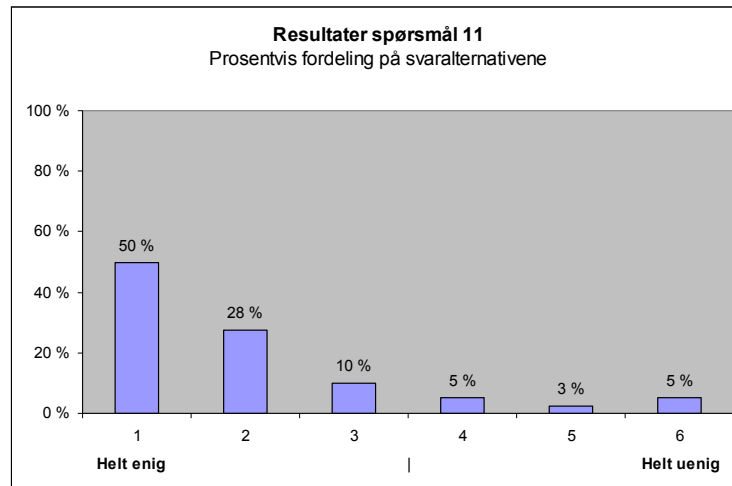


Figur 7.36: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 10.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	3,8	4,1	4,9	5,3	4,6
Standardavvik:	1,7	2,0	1,3	1,7	1,7

Tabell 7.32: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 10.

### Spørsmål 11: "Jeg blir motivert av høyt fokus på avdekning."



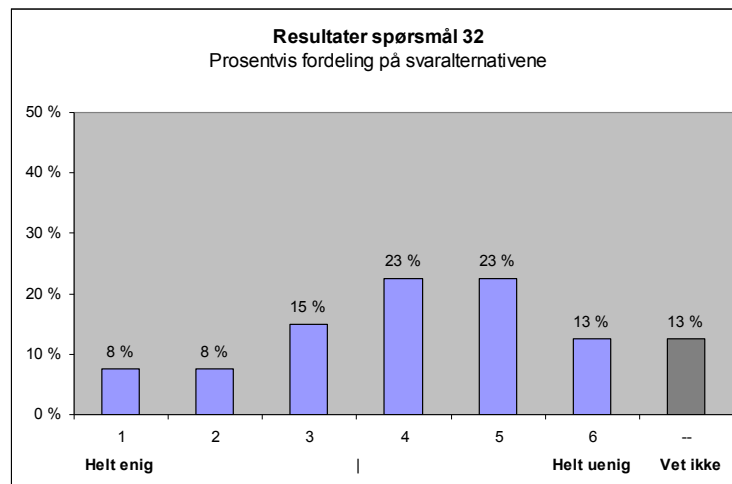
Figur 7.37: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 11.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	1,6	2,1	2,4	1,7	2,0
Standardavvik:	0,7	1,2	1,6	1,6	1,4

Tabell 7.33: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 11.

## 7.4.6 Spørsmål relatert til etikk

### Spørsmål 32: "Resultatkravenes utforming harmonerer med etatens etiske verdier."

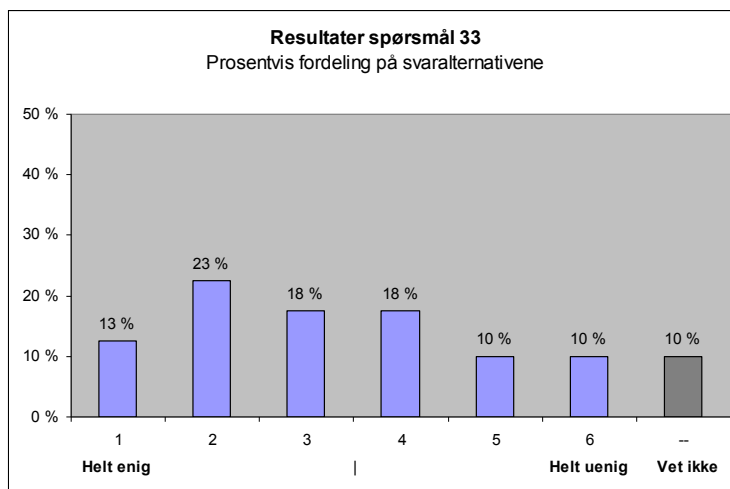


Figur 7.38: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 32.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,1	4,4	3,3	4,1	3,9
Standardavvik:	1,5	0,8	1,5	1,8	1,5

Tabell 7.34: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 32.

**Spørsmål 33: "Resultatkravenes utforming fører til at jeg opplever konflikt i forhold til mine egne etiske verdier."**

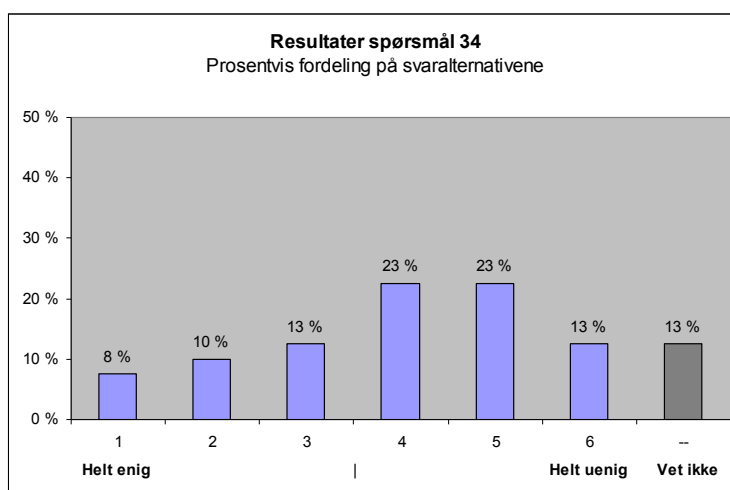


Figur 7.39: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 33.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,8	3,4	3,7	2,9	3,2
Standardavvik:	1,6	0,8	1,7	1,9	1,6

Tabell 7.35: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 33.

**Spørsmål 34: "Ledelsens fokus på resultatkravene harmonerer med etatens etiske verdier."**

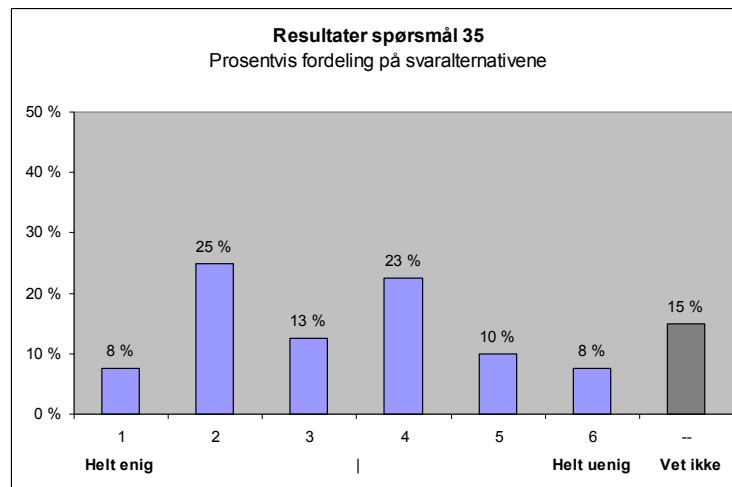


Figur 7.40: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 34.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	4,2	4,5	3,4	3,8	3,9
Standardavvik:	1,4	0,5	1,3	2,0	1,5

Tabell 7.36: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 34.

**Spørsmål 35: ”Ledelsens fokus på resultatkravene fører til at jeg opplever konflikt i forhold til mine egne etiske verdier.”**



Figur 7.41: Grafisk fremstilling av svarene på spørsmål 35.

	Leira	Lillehammer	Moss	Oslo	Totalt
Gjennomsnitt:	2,9	3,5	3,9	2,9	3,3
Standardavvik:	1,5	0,8	1,3	1,9	1,5

Tabell 7.37: Gjennomsnitt og standardavvik på spørsmål 35.

## 7.5 Oppsummering

Vi har i presentasjonen av resultatene fra spørreundersøkelsen sortert spørsmålene etter temaer, og vi vil nedenfor oppsummere resultatene fra undersøkelsen etter disse temaene.

Respondentene ble i hovedsak bedt om å avgi svar på en skala fra 1 til 6, der 1 er ”helt enig” og der 6 er ”helt uenig”. Siden midtpunktet på skalaen er mellom 3 og 4, ble respondentene tvunget til å velge side. Vi vil i oppsummeringen nedenfor derfor legge til grunn at svaralternativene 1-3 representerer ”enig” og at svaralternativene 4-6 representerer ”uenig”.

### 7.5.1 Spørsmål relatert til utplukk av oppgaver til kontroll

Påvirker resultatkravene hvilke oppgaver som plukkes ut til kontroll? Et stort flertall på 75 % av respondentene svarer på spørsmål 1 at de er påvirket av resultatkravene når de plukker ut oppgaver til kontroll.

Spørsmål 2, 3, 4, 12, 13, 22 og 24 går nærmere inn på om krav til antall kontroller, avdekning og saksbehandlingstid påvirker utplukk av oppgaver til kontroll. Svarene viser en



tendens til at en ikke ubetydelig andel av respondentene vektlegger antall kontroller på bekostning av avdekning, selv om de fleste svarer at de legger mest vekt på avdekning.

Spørsmål 2 setter dette på spissen og spør om man helst unngår kontroller som man regner med er tidkrevende, selv om en antar at kontrollene kan gi høy avdekning. 45 % svarer at de er enige i dette. Spørsmål 3 og 4 spør om prioriteringen. Et flertall svarer på spørsmål 3 at de prioriterer få kontroller med høy avdekning fremfor et høyt antall kontroller med liten avdekning. Det er likevel en ikke ubetydelig andel på 30 % som svarer at de i noen grad vektlegger antall kontroller på bekostning av avdekning. Forholdet til saksbehandlingstid viser en liknende tendens i spørsmål 4 der 20 % svarer at de i noen grad prioriterer kort saksbehandlingstid fremfor avdekning.

Av svarene på spørsmål 12 og 13 ser vi at et flertall av respondentene gjerne velger tyngre kontroller, og at flertallet ikke er enig i at de helst velger kontroller som de regner med er enkle. Bare 5 % oppgir imidlertid at de er helt enige i at de gjerne velger tyngre kontroller.

På spørsmål 22 svarer 48 % av respondentene at det hender de godkjenner oppgaver som burde ha vært kontrollert hvis de ikke har tid.

I spørsmål 24 ble respondentene bedt om å foreta en vektet fordeling av en poengsum i forhold til hva de faktisk legger vekt på ved utpukk. 44 % av poengene gis til alternativet om å få mest mulig avdekning, mens 23 % av poengene gis til alternativet om å få et høyt antall kontroller for å nå antallskravet. Kun 10 % av poengene gis til alternativet om å få rask saksbehandling.

### **7.5.2 Spørsmål relatert til kontrollgjennomføring**

I spørsmål 7, 8, 9, 14, 15, 17, 18, 19, 20 og 21 spør vi nærmere om selve gjennomføringen av oppgavekontrollene med resultatkravene for øyet.

Informasjon og veiledning er blitt brukt av ledelsen som et argument for å gjennomføre mange og raske oppgavekontroller, særlig av nyregistrerte virksomheter. Vi har derfor i spørsmål 8 spurt om respondentene ofte gir informasjon eller veiledning til nyregistrerte, og i spørsmål 9 hvorvidt det samme gis ved nullkontroller. Respondentene er delt omtrent på midten i forhold til om det ofte gis informasjon eller veiledning i disse situasjonene.

Spørsmål 14 og 15 er stilt med bakgrunn i at en del vedtak, som vi har sett i kapittel 5, endres i ettertid. Kontrollørene kan til en viss grad bevisst påvirke resultatstatistikkene ved å være raskt ute med å fatte vedtak når svarfristen er utløpt og svar ikke er mottatt. Et flertall på 70 % av respondentene svarer på spørsmål 14 at de er uenige i at de er raske til å nekte en tilgodeoppgave når svarfristen er ute. I spørsmål 15 spør vi om man ofte må endre et vedtak i ettertid fordi det mottas svar eller ny dokumentasjon etter at vedtak er truffet. 73 % av respondentene er uenige i dette.

I spørsmål 17, 18 og 19 spør vi om bruken av tilleggsavgift. Svarene på spørsmål 17 viser at tilleggsavgift ikke alltid ilegges selv om regelverket tilsier det. Særlig spørsmål 18 kobler dette til resultatkravene når vi spør om man ikke bruker tilleggsavgift fordi kontrollen da krever mer tid. Selv om hovedvekten av respondentene er uenig i dette, er det likevel en ikke ubetydelig andel på 30 % som er enig. På spørsmål 19 svarer 40 % at de er enige i påstanden at de ikke bruker tilleggsavgift fordi regelverket er vanskelig å praktisere.

Spørsmål 20 og 21 går på hvor grundig kontrollene utføres. Svarene på spørsmål 20 viser at et flertall på 63 % av respondentene oppgir at de avgrenser kontrollen til det de ber om av dokumentasjon og forklaringer i det første brevet hvor kontrollen blir varslet. Svarene på spørsmål 21 viser likevel at et klart flertall svarer at de også kontrollerer andre forhold i regnskapet dersom innsendt materiale tilsier det. En ikke ubetydelig andel på 25 % svarer imidlertid at de ikke gjør dette, selv om innsendt materiale skulle tilsi det.

### **7.5.3 Spørsmål relatert til ledelse og styring**

I spørsmål 5, 6, 16, 27, 28, 29, 30 og 31 spør vi kontrollørene om ledelsens fokus og signaler til medarbeiderne angående forholdet mellom antall kontroller, saksbehandlingstid og avdekning.

I spørsmål 5 og 6 spør vi om man får mest positiv tilbakemelding fra leder når man gjennomfører henholdsvis mange og raske kontroller, eller kontroller som gir høy avdekning. En betydelig andel på 45 % svarer på spørsmål 5 at de får mest positiv tilbakemelding fra leder når de gjennomfører mange og raske kontroller. Et flertall på 58 % svarer på spørsmål 6 at de får mest positiv tilbakemelding når de gjennomfører kontroller som gir høy avdekning.

---

I spørsmål 16 spør vi om kontrollørene føler et press til å prioritere et høyt antall kontroller på bekostning av kvalitet. Hele 70 % av respondentene svarer at de føler et slikt press.

58 % av respondentene svarer på spørsmål 27 at de er uenige i at ledelsen formidler en fornuftig prioritering mellom de tre kriteriene antall kontroller, saksbehandlingstid og avdekning. I de to påfølgende spørsmålene 28 og 29 er det et klart flertall som svarer at de ikke er enig i at ledelsen bør fokusere mer på antall og saksbehandlingstid. Samtidig er svarene temmelig unisone på spørsmål 30 der hele 85 % svarer at ledelsen bør fokusere mer på avdekning.

På spørsmål 31 svarer 58 % at ledelsen bør fokusere på andre ting enn resultatkravene.

#### **7.5.4 Spørsmål relatert til resultatkravenes utforming**

Som vi har sett i kapittel 4.6.2 er det satt klare begrensninger i forhold til å gjennomføre oppgavekontroll av eldre terminer. Dersom oppgavekontroll likevel blir registrert i slike tilfeller, vil saksbehandlingstiden bli lang fordi denne blir målt fra oppgavens innkomstdato. På spørsmål 23 svarer 65 % av respondentene at de ikke er enige i at resultatkravene bidrar til at feil tilbake i tid (utover inneværende termin) blir fulgt opp på en god og effektiv måte.

I spørsmål 25 spør vi kontrollørene om hva slags resultatkrav de mener ville ha vært mest fornuftig dersom resultatkravene skulle endres. Respondentene ble bedt om å foreta en vektet fordeling av en poengsum i forhold til hva de mener ville ha vært mest fornuftig. Til sammen 71 % av poengene gis til resultatkrav med mer fokus på avdekning (beløp) og resultatkrav med fokus på treffprosent, som i realiteten også gjelder avdekning. Bare 9 % av poengene gis til tilsvarende resultatkrav som i dag, mens resultatkrav med mer fokus på antall og saksbehandlingstid kun får henholdsvis 8 % og 6 % av poengene.

Det er videre et stort flertall på 70 % som på spørsmål 26 er enig i at resultatkrav med lengre saksbehandlingstid enn dagens to måneder kan åpne for mer avdekning.

### **7.5.5 Spørsmål relatert til motivasjon**

Svarene på spørsmålet om generell motivasjon for arbeidsoppgaven viser at et stort flertall av respondentene er godt motivert for å jobbe med oppgavekontroller. Det er likevel en andel på 25 % som er mindre motivert for oppgaven.

På spørsmål 10 svarer 33 % at de i noen grad blir motivert av høyt fokus på antall kontroller og rask saksbehandlingstid. 50 % av respondentene er helt uenige i dette, og på spørsmål 11 svarer hele 88 % at høyt fokus på avdekning er motiverende.

### **7.5.6 Spørsmål relatert til etikk**

Til slutt i spørreundersøkelsen ble medarbeiderne spurt om hvordan de opplever resultatkravenes utforming og ledelsens fokus på resultatkravene i forhold til etiske verdier.

Som innledning til disse spørsmålene ble respondentene gitt en kort beskrivelse fra skatteetatens etiske retningslinjer, se nærmere kapittel 4.4.4.

Et flertall svarer på spørsmål 32 og 34 at resultatkravenes utforming og ledelsens fokus på resultatkravene ikke harmonerer med etatens etiske verdier. På spørsmål 33 og 35 svarer også et flertall av de som ikke har svart ”vet ikke” at de opplever konflikt i forhold til sine egne etiske verdier.

## 8. Vurderinger

I dette kapitlet vil vi vurdere funnene vi har gjort i kapittel 5 med resultattall for oppgavekontrollen og kapittel 7 med resultatene fra spørreundersøkelsen. Funnene vil bli vurdert opp mot prosjektoppgavens problemstillinger i kapittel 1, samt det som er skrevet om generell teori i kapittel 2 og målene for skatteetaten i kapittel 4.

Resultatene fra spørreundersøkelsen viser at kontrollørene mener at resultatkravenes utforming er i disharmoni med hva de mener er en fornuftig prioritering. Undersøkelsen indikerer at krav til antall oppgavekontroller og kort saksbehandlingstid går på bekostning av avdekning og kvalitet. Kontroller som kontrollørene mener burde ha vært gjennomført blir ikke gjennomført på grunn av manglende tid, og kontrollørene uttaler at de føler et press til å prioritere antall kontroller på bekostning av kvalitet.

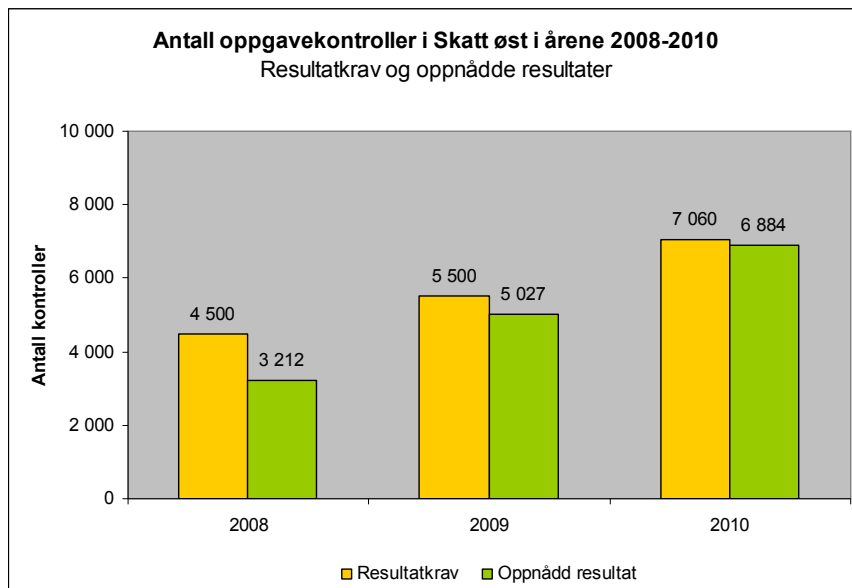
Vi ser videre fra spørreundersøkelsen at det gis en klar tilbakemelding på at lengre saksbehandlingstid ville gitt mer avdekning.

Det er også en klar tilbakemelding på at resultatkravenes utforming ikke bidrar til å følge opp feil utover siste termin på en god og effektiv måte. Vi antar at denne tilbakemeldingen skyldes at kontrollørene ofte har et praktisk behov for å foreta en avgrenset kontroll på en tidligere termin, for eksempel fordi man kommer over dokumentasjon i andre kontroller som viser at det er gjort feil i eldre terminer. Dersom en kontrollør registrerer en avgrenset kontroll på en eldre termin, vil dette være i strid med Skattedirektoratets definisjon av hva en oppgavekontroll skal være. I tillegg vil regionen bli ”straffet” med dårligere saksbehandlingstid ved resultatrapporteringen, siden behandlingsfristen i resultatkravet på to måneder allerede vil være overskredet i disse tilfellene.

Det er også indikasjoner på at antallskravet går utover korrekt bruk av tilleggsavgift fordi kontrollen da tar lengre tid. Dette har en negativ side mot likebehandling av de næringsdrivende, samt at hensynet bak tilleggsavgiften, som blant annet er å forebygge nye unndragelser, kan bli skadelidende.

I kapittel 4 og 5 ser vi at det for hvert år er krevd et høyere antall oppgavekontroller, og at skatteetaten i stor grad har oppfylt kravene ved å levere et stadig høyere antall kontroller.

For Skatt øst er utviklingen i krav til antall kontroller og oppnådde resultater for 2008-2010 som følger:



Figur: 8.1: Grafisk fremstilling av resultatkrav til antall oppgavekontroller i Skatt øst for 2008-2010 og oppnådde resultater. Resultatkravet omfatter også kontroll av kompensasjonsoppgaver. Oppnådd resultat i figuren omfatter kun kontroll av MVA-oppgaver. Kilde: Tall hentet fra tabell 4.2 og figur 5.2.

Vi ser i kapittel 5.2.2 at langt over halvparten av oppgavekontrollene ikke gir avdekning (nullkontroller). For 2010 ble det rapportert en treffprosent for oppgavekontroller av merverdiavgiftsoppgaver i Skatt øst på 33,9 %. Til tross for sterk økning i antall kontroller, ser vi i kapittel 5.2.4 at avdekningen på landsbasis ikke øker. Gjennomsnittlig avdekning pr. utførte oppgavekontroll har dermed som vi ser i kapittel 5.2.5 falt drastisk de seneste årene, både på landsbasis og i Skatt øst. For Skatt øst sin del falt gjennomsnittlig avdekning i henhold til tall i de definerte standardrapportene med 50 % fra kr 76 049 pr. kontroll i 2008 til kr 38 209 i 2010.

Med dette for øyet er det neppe overraskende at kontrollørene i sine svar på spørreundersøkelsen gir klare tilbakemeldinger på at resultatkravene bør uformes annerledes, med mer fokus på avdekning og med mindre fokus på antall og saksbehandlingstid.

Enda klarere er tilbakemeldingene på ledelsens fokus på resultatkravene, hvor et klart flertall sier at ledelsen bør fokusere mer på avdekning og mindre på antall og saksbehandlingstid. Det er for øvrig også en klar tilbakemelding på at ledelsen bør fokusere på andre ting enn resultatkravene.

---

Kontrollørene gir klare tilbakemeldinger på at de ikke blir motivert av fokuset på antall og saksbehandlingstid, men derimot av resultatkrav som setter avdekning høyt. I forlengelsen av dette er det også interessant å se at gruppen med mest avdekning, gruppen i Oslo, er den med mest erfaring fra arbeid med oppgavekontroller. Det formelle utdanningsnivået er for øvrig lavest i denne gruppen, noe som kan indikere at det er lang erfaring og ikke utdanningsnivå som er viktigst for å oppnå høy avdekning. Når dette kobles mot motivasjon, bør det være et tankekors at den sterke fokuseringen på antall og saksbehandlingstid går ut over motivasjonen til medarbeiderne, noe som på sikt både kan gå utover etatens resultater og etatens evne til å beholde erfarne kontrollører. Som vi ser i kapittel 2.4.2, uttaler organisasjonslitteraturen at det er en grunnleggende forutsetning for at mål skal utgjøre en motivasjonskraft at medarbeiderne aksepterer og slutter opp om målene. Målforpliktelsen og motivasjonen vil dessuten øke hvis medarbeiderne involveres når målene settes.

Det er av resultatene til slutt i spørreundersøkelsen alvorlig å lese at mange av kontrollørene synes resultatkravenes utforming og ledelsens prioritering av disse er på kollisjonskurs både med etatens og den enkeltes etiske verdier. Selv om vi her ikke har spurt mer spesifikt om hvorfor kontrollørene føler slike etiske konflikter, mener vi spørreundersøkelsen og funnene for øvrig gir grunnlag for å anta at etaten har overfokuserert på resultatkrav, og da særlig på antall og saksbehandlingstid. Dette har igjen gått på bekostning av en fornuftig ressursbruk i form av å gi avdekning og å forhindre avgiftsunndragelser.

Sammenholder vi spørreundersøkelsens resultater med hva som skal være skatteetatens overordnede mål i kapittel 4, kan man hevde at resultatkravenes fokus på antall og saksbehandlingstid, og særlig ledelsens fokus på dette, har bidratt til en betydelig målforskyvning som beskrevet i kapittel 2.4.5.

Selv om vi i kapittel 4 ser at Finansdepartementet for 2011 uttaler at det er et mål å øke omfanget av oppgavekontroller og at saksbehandlingstiden bør reduseres, uttaler departementet at skatteetatens overordnede formål er å sikre korrekt fastsettelse og innbetaling av skatter og avgifter. Allerede i dette ser vi at det ligger en potensiell målkonflikt<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Se om målkonflikt i kapittel 2.4.4.

Finansdepartementet uttaler at et godt skatte- og avgiftssystem stiller krav til proveny, rettferdighet, likebehandling og effektivitet. Departementet uttaler videre at arbeidet med å redusere omfanget av skatteunndragelser mv. er et av skatteetatens viktigste innsatsområder, og departementet viser til at det er en klar tendens til at kompleksiteten i sakene som avdekkes er økende. Finansdepartementet viser også til økende omfang av merverdiavgifts-svindel. For å møte disse utfordringene uttaler departementet at det er viktig at skatteetaten har tilstrekkelige kontrollressurser, og at ressursene utnyttes effektivt.

Vi kan vanskelig se at Finansdepartementet kan mene at det er hensiktsmessig å prioritere et stort antall kontroller og kort saksbehandlingstid, herunder et betydelig antall kontroller uten avdekning, når kontrollørene som er satt til å gjøre jobben gir klare tilbakemeldinger på at dette går ut over avdekning, kvalitet og korrekt bruk av regelverket om tilleggsavgift. Kontrollørene uttaler klart at det burde vært fokusert mer på avdekning og mindre på antall og saksbehandlingstid.

Foruten at spørreundersøkelsen har vist at resultatkravenes utforming synes å være uheldig, stiller vi spørsmål ved ledelsens fokus og prioritering av resultatkravene. Vi mener som nevnt at departementets hovedbudskap vanskelig kan leses som at et fokus på høyt antall kontroller og kort saksbehandlingstid skal gå på bekostning av å kunne avdekke avgifts-unndragelser. Vi mener derfor at det skjer en betydelig målforskyvning gjennom ledelsens fokusering på resultatkravene som gjør at kontrollørene føler et press til å prioritere antall kontroller på bekostning av avdekning, kvalitet og likebehandling. Vi setter også spørsmålstegn ved om denne fokuseringen og prioriteringen bygger opp under skatteetatens strategier om en kvalitetskultur og et kompetansemiljø.

Det er et langt ledelseshierarki fra Finansdepartementet på toppen, gjennom Skattedirektoratet og videre ned i regionen. Bare i regionen (Skatt øst) er det fire ledernivåer inkludert regiondirektøren. Selv om alle ledernivåer har et ansvar for fornuftig ressursbruk og at de overordnede målene til etaten blir oppfylt, vil vi mene at hovedansvaret må legges på toppen i hierarkiet, dvs. Finansdepartementet. Det er departementet som setter krav om antall kontroller mv., og dette blir fulgt opp videre ned gjennom hierarkiet. Det bør derfor særlig være departementets ansvar å avklare en fornuftig prioritering mellom krav til antall og saksbehandlingstid på den ene siden, og krav til grundige kontroller som gir avdekning på den andre siden.



---

Vi ser i kapittel 2.3 og 2.4 at noe av siktemålet med *New Public Management* var å gi forvaltningen frihet under ansvar. Basert på de funnene som har kommet frem i undersøkelsen, mener vi det er grunnlag for å hevde at skatteetaten på uheldig vis har overfokuset på antall og saksbehandlingstid, slik at oppgavekontrollørene kan se ut til å få stadig mindre frihet til å gjøre en best mulig jobb.

I kapittel 2.4.5 ser vi at organisasjonslitteraturen beskriver at mennesker i organisasjoner tilpasser seg de krav som stilles ovenfra; mennesker som vet hvordan arbeidet deres blir evaluert, vil forsøke å prioritere slik at de kan vise til gode resultater på de punktene som de blir målt etter. Samtidig ser vi også i kapittel 2.4.1 at det er enklest å måle kvantitet fremfor kvalitet, og at dette er noe av utfordringen med moderne resultatstyring i offentlig sektor. Ved at ledelsen, med Finansdepartementet på toppen, har hatt et høyt fokus på antall kontroller, har skatteetaten også levert et stadig økende antall oppgavekontroller på bekostning av blant annet avdekning.

Som vi ser i kapittel 4.4.1 uttaler Finansdepartementet at det er viktig at skatteetaten utnytter ressursene effektivt. Vi mener det er uheldig ressursbruk når man bruker betydelige ressurser til å produsere nullkontroller eller mer overfladiske kontroller. Selv om man i en oppgavekontroll kan gi informasjon til de næringsdrivende, og en del av respondentene har svart at de også gjør det, mener vi at et stort antall oppgavekontroller uten avdekning er en lite heldig måte å sørge for effektiv etterlevelse på. Vi viser i denne sammenheng også til definisjonen av begrepet oppgavekontroll som sier at oppgavekontroll skal være tiltak rettet mot regnskapsmaterialet som skal verifisere riktigheten av en oppgave.

I en organisasjon som skatteetaten, hvor ledelsen har et betydelig fokus på resultatkrav som styringsverktøy, er det på toppen av det som har kommet frem i spørreundersøkelsen et tankekors å se at det er et stort gap mellom rapportert avdekning og reell avdekning etter at kontrollene er omgjort i ettertid etter tilsvar og ny dokumentasjon fra de næringsdrivende. Foruten at dette i seg selv er alvorlig, forsterker det inntrykket av at ressurser går med til å levere et høyt antall kontroller på bekostning av mer effektiv bekjempelse av avgiftsunn- dragelser i form av avdekning.



## 9. Konklusjon

Vi viser til prosjektoppgavens problemstillinger i kapittel 1 hvor vi spurte om hva konsekvensene av resultatkravene til oppgavekontroller i Skatt øst er. Vi stilte oss også spørsmålet om andre formuleringer av resultatkravene kan være mer hensiktsmessig, eller om praktiseringen av resultatkravene kan gjøres på en annen måte.

### Oppsummering av prosjektoppgavens funn:

- I Skatt øst var det fra 2008 til 2010 en økning i antall oppgavekontroller på 114 %, mens avdekket beløp i samme periode ifølge resultatrapporter definert av Skattedirektoratet kun økte med 8 %. Gjennomsnittlig avdekning pr. utførte oppgavekontroll ble dermed redusert med 50 % fra 2008 til 2010. Treffprosenten i 2010 var 3,6 prosentpoeng lavere enn i 2008. Andelen kontroller med behandlingstid under 2 måneder økte med 8,8 prosentpoeng fra 2008 til 2010.
- Beregninger i prosjektoppgaven viser at Skatt øst i henhold til resultatrapporter definert av Skattedirektoratet rapporterte et avdekket beløp for 2010 som var 76,2 millioner kroner og 38 % høyere enn det de reelle tallene tilsier når endringer som skjer etter første vedtak hensyntas. Rapportert treffprosent for 2010 var 3,9 prosentpoeng og 13 % høyere enn det de reelle tallene viser.
- 75 % av kontrollørene svarer i spørreundersøkelsen at resultatkravene til oppgavekontrollene påvirker hvilke oppgaver de velger ut til kontroll. Selv om flertallet av kontrollørene sier at de legger mest vekt på avdekning, prioriterer 30 % et høyt antall kontroller med liten avdekning fremfor få kontroller med høy avdekning. 20 % prioriterer kravet til kort saksbehandlingstid framfor avdekning. 43 % velger helst kontroller som de regner med er enkle, og 45 % unngår helst kontroller som de regner med er tidkrevende selv om de antar at en kontroll kan gi høy avdekning. På grunn av manglende tid godkjenner 48 % av kontrollørene oppgaver som de mener burde ha vært kontrollert.
- 63 % av kontrollørene avgrensner kontrollen til det de ber om av dokumentasjon og forklaringer i det første brevet hvor kontrollen blir varslet, og 25 % kontrollerer ikke andre forhold i regnskapet selv om innsendt materiale skulle tilsa det. 30 % svarer at de ikke bruker tilleggsavgift fordi kontrollen da krever mer tid.
- 70 % av kontrollørene føler et press til å prioritere et høyt antall kontroller på bekostning av kvalitet, og 45 % oppgir at de får mest positiv tilbakemelding fra leder når de gjennomfører mange og raske kontroller. 68 % av kontrollørene blir imidlertid ikke motivert av høyt fokus på antall kontroller og rask saksbehandling. Derimot blir 88 % motivert av høyt fokus på avdekning. 58 % er uenige i at ledelsen formidler en fornuftig prioritering mellom de tre kriteriene antall kontroller, saksbehandlingstid og avdekning. 85 % mener at ledelsen bør fokusere mer på avdekning. 58 % mener for øvrig at ledelsen bør fokusere på andre ting enn resultatkravene.

- Kontrollørene mener at resultatkravenes utforming er i disharmoni med hva de mener er en fornuftig prioritering, og de gir klare tilbakemeldinger på at resultatkravene bør uformes annerledes, med mer fokus på avdekning og mindre fokus på antall og saksbehandlingstid. 65 % av kontrollørene mener dessuten at resultatkravenes utforming ikke bidrar til at feil i tidligere terminer blir fulgt opp på en god og effektiv måte, og 70 % gir tilbakemelding om at resultatkrav med lengre saksbehandlingstid enn dagens to måneder kan åpne for mer avdekning.
- Flertallet mener resultatkravenes utforming og ledelsens fokus på resultatkravene er på kollisjonskurs både med etatens og den enkeltes etiske verdier.

På grunnlag av prosjektoppgavens funn mener vi det er et godt grunnlag for å konkludere med at resultatkravenes utforming bidrar til en lite heldig ressursbruk ved at kontrollressurser brukes til høy produksjon av mer overfladiske kontroller som går på bekostning av avdekning og kvalitet på kontrollene.

God kvalitet vil være å hindre avgiftsunndragelser, sikre proveny til statskassen og sikre likebehandling og etterlevelse. Dette skal også være skatteetatens overordnede mål, men prosjektoppgavens funn viser at det skjer en målforskyvning når etaten styrer etter resultatkrav med et stort fokus på mange kontroller og kort saksbehandlingstid. Resultatkravenes fokus på antall og saksbehandlingstid er også på kollisjonskurs med hva kontrollørene selv mener er fornuftig.

Vi ser også at ledelsens praktisering av resultatkravene, som synes å ha hatt en særlig fokusering på antall kontroller og saksbehandlingstid, i stor grad forsterker dette. Kontrollørene føler seg presset til å prioritere et høyt antall kontroller på bekostning av en fornuftig kvalitet, og de svarer klart at de ikke blir motivert av et høyt fokus på antall og saksbehandlingstid. Presset synes å ha gått så langt at mange svarer at de opplever konflikt i forhold til hva de oppfatter som etisk riktig.

Det er også alvorlig å se at de resultatene som Finansdepartementet, Skattedirektoratet og ledelsen er sterkt opptatt av å styre etter ikke gir et riktig bilde av virkeligheten. Det er en betydelig grad av overrapportert avdekning i forhold til hva som er reelt etter at kontrollene er omgjort etter tilsvar og ny dokumentasjon fra de næringsdrivende.

---

**Hva kan endres for å gjøre styringen av etaten mer i tråd med de overordnede målene, slik at ressursene brukes mest mulig effektivt, og for å oppnå best mulig etterlevelse?**

Et første tiltak vil være å rapportere, og dermed styre etter, reelle tall for avdekning.

Et annet tiltak vil være at Finansdepartementet og ledelsen for øvrig åpent tilkjennegir at det lett kan være motstrid mellom mange og raske kontroller, og hensynet til en fornuftig kvalitet på kontrollene. Videre bør hensynet til antall kontroller og rask saksbehandling nedprioriteres til fordel for kvalitet og avdekning. Spesielt bør kravet til et gitt antall kontroller nedprioriteres.

Prosjektoppgavens funn har trolig rørt ved mer underliggende utfordringer i forhold til resultatstyringen og ledelseskulturen i skatteetaten. Etaten kan se ut til å være ”overstyrt” ovenfra med en ledelseskultur som overfokuserer på styring og kontroll av de som er satt til å gjøre jobben ”på gulvet”. Den klare tilbakemeldingen fra kontrollørene om at ledelsen bør fokusere på andre ting enn resultatkravene, samt den lite heldige utviklingen i avdekning i forhold til antall kontroller, er indikasjoner på dette. Satt på spissen kan resultatkravene, i kombinasjon med en overstyrende ledelseskultur, være til direkte hinder for at kontrollørene får gjort en best mulig jobb for samfunnet.

Kontrollørene har i flere år sagt fra om en uheldig styring med overfokusering på resultatkrav, og da særlig kravet til antall kontroller. Det synes som at slike signaler i liten grad har kommet frem til den øverste ledelsen, som i stedet har økt kravet til antall kontroller for hvert år. Vi etterlyser derfor en ledelseskultur som i stedet for å stille en rekke krav ovenfra - med alt fra omfattende resultatkrav, til krav om gjennomføring av ulike prosjekter og omorganiseringer for å nå kravene - lytter mer til de ansatte som utfører kontrollene. Vi mener ledelsen i stedet bør spørre: ”Hva kan vi gjøre for at dere kan utføre jobben deres mer effektivt og med høyere kvalitet?”

Skatteetaten er etter vår mening best tjent med en kultur hvor man åpent kan være kritisk til eksisterende forhold, også resultatkravene og deres praktisering. Åpenhet skal for øvrig være en av skatteetatens strategier, men vi tror det her kan være langt mellom liv og lære.

Oppsummert tror vi skatteetaten kan bli bedre med en kritisk gjennomgang av både resultatkravenes innhold og måten resultatkravene blir brukt som styringsverktøy. Etaten og

oppgavekontrollørene skal ivareta mange viktige verdier og hensyn i samfunnet, og fortjener etter vår vurdering en mer åpen og tillitskapende styring enn en overfokusering på produksjon av antall kontroller. Med andre ord tror vi det skal mer til enn kun å endre resultatkravenes innhold til i større grad å fokusere på avdekning. Fortsetter man med samme overstyrende ledelseskultur, tror vi dette fremdeles vil bære galt av sted, for eksempel ved at man gjennomfører kontroller som gir høy avdekning på papiret, men som kan ha andre negative sider.

Selve begrepet ”resultatkrav” i en moderne offentlig etat som skal utføre mange kompliserte oppgaver - og som skal ivareta krevende og til dels motstridende samfunnshensyn - bør etter vår mening erstattes med mer veiledende mål. Etatens progresjon mot slike mål kan inngå som informasjonsgrunnlag i en mer lyttende og tillitskapende styringskultur som legger til rette for å gi medarbeiderne frihet til å gjøre en best mulig jobb - til fordel for både skatteetaten og samfunnet.

---

## Referanseliste

- Aftenposten. (2010). *Lettere å snyte på skatten: Skatteetaten får kjeft etter at kontrollørene deres nå finner en milliard mindre i året enn for to år siden.* (8. april 2010). Lokalisert på <http://www.aftenposten.no/okonomi/innland/article3596049.ece>.
- Bergens Tidende. (2010). *Politiet får refs for talltriksing.* (29. juli 2010). Lokalisert på <http://www.bt.no/nyheter/lokalt/Politiet-faar-refs-for-talltriksing-1127360.html>.
- Bevilgningsreglementet, FOR-2005-05-26-876. (2005). Lokalisert på <http://www.lovdato.no>.
- Birkeli, L., Oftedal, E., & Næs, I. (1999). *Erfaringer med mål- og resultatstyring i statsforvaltningen.* (Rapport 1999:19). Oslo: Statskonsult.
- Christensen, T., Lægred, P., Roness, P. G., & Røvik, K. A. (2009). *Organisasjonsteori for offentlig sektor* (2. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Finans- og tolldepartementet. (1985). *Om reformer i statens budsjettssystem og endringer i bevilgningsreglementet.* (St.prp. nr. 52, 1984-85). Oslo: Finans- og tolldepartementet.
- Finans- og tolldepartementet. (1987). *Perspektiver og reformer i den økonomiske politikken.* (St.meld. nr. 4, 1987-88. Særskilt vedlegg: Den nye staten - program for fornyelse av statsforvaltningen). Oslo: Finans- og tolldepartementet.
- Finansdepartementet. (2010a). *Reglement for økonomistyring i staten. Bestemmelser om økonomistyring i staten.* (Fastsatt 12. desember 2003 med senere endringer, senest 8. juni 2010). Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet. (2010b). *Proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak) for budsjettåret 2011.* (Prop. 1 S, 2010-2011). Oslo: Finansdepartementet.
- Finansdepartementet. (2010c). *Statsbudsjettet 2011 - skatteetaten - tildelingsbrev.* Oslo: Finansdepartementet.
- Forbruker- og administrasjonsdepartementet. (1985). *Program for modernisering av statlig forvaltning.* (St.meld. nr. 83, 1984-85). Oslo: Forbruker- og administrasjonsdepartementet.
- Grunnloven, LOV-1814-05-17. (1814). Lokalisert på <http://www.lovdato.no>.
- Grønlie, T. (2000). *Velstandsvekst. I Myking, J. R. (Red.). Studiebok: Delfag i norsk historie* (elektronisk utg.). Lokalisert på: <http://www.hist.uib.no/norskhistorie/studieboka/>.
- Haga-utvalget. (1984). *Produktivitetsfremmende reformer i statens budsjettssystem.* (Norges offentlige utredninger [NOU] 1984:23). Oslo: Finans- og tolldepartementet.

- Jacobsen, D. I., & Thorsvik, J. (2007). *Hvordan organisasjoner fungerer* (3. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Jessen, J. T. (2002). *Fra tradisjonell regelforvaltning til effektiv tjenesteproduksjon: En studie av forvaltningsreformer med trygdeetaten som case*. (Norsk institutt for forskning om oppvekst, velferd og aldring [NOVA], rapport 2/2002). Oslo: Norsk institutt for forskning om oppvekst, velferd og aldring.
- Johannesen, A., Tufte, P. A., & Kristoffersen, L. (2006). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg.). Oslo: Abstrakt forl.
- Kaufmann, G., & Kaufmann, A. (2003). *Psykologi i organisasjon og ledelse* (3. utg.). Bergen: Fagbokforl.
- Langslet, L. R. (s.a.). Astrid Gjertsen - utdyping (NBL-artikkel). I *Store norske leksikon*. Lokalisert på [http://www.snø.no/nbl\\_biografi/Astrid\\_Gjertsen/utdypning](http://www.snø.no/nbl_biografi/Astrid_Gjertsen/utdypning).
- Lind, K. (1999). Modernisering og fornyelse. Forvaltningspolitikk i 1980-årene. I Grønlie, T. (Red.). *Forvaltning for politikk. Norsk forvaltningspolitikk etter 1945*. Bergen: Fagbokforl.
- Lossius, A.-G. (2010). Skatteetaten under press: Etaten skal effektiviseres. *NTL-magasinet* (nr. 7, 2010, s. 6-7). Oslo: LO Media.
- Merverdiavgiftsloven, LOV-1969-06-19-66. (1969). Lokalisert på <http://www.lovdato.no>.
- Merverdiavgiftsloven, LOV-2009-06-19-58. (2009). Lokalisert på <http://www.lovdato.no>.
- Riksrevisjonen. (2010a). *Riksrevisjonens undersøkelse av skatteetatens kontroll av selvangivelser og grunnlagsdata*. (Dokument 3:11, 2009-2010). Oslo: Riksrevisjonen.
- Riksrevisjonen. (2010b). *Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2009*. (Dokument 1, 2010-2011). Oslo: Riksrevisjonen.
- Riksrevisjonsloven, LOV-2004-05-07-21. (2004). Lokalisert på <http://www.lovdato.no>.
- Senter for statlig økonomistyring. (2006). *Mål- og resultatstyring i staten: En veileder i resultatmåling*. Oslo: Senter for statlig økonomistyring.
- Senter for statlig økonomistyring. (s.a.). *Mål- og resultatstyring*. Lokalisert 12. november 2010 på [http://www.sfso.no/templates/Page\\_\\_\\_605.aspx](http://www.sfso.no/templates/Page___605.aspx).
- Skatt øst. (2011). *Årsrapportering 2010 - Skatt øst*. Oslo: Skatt øst.
- Skattedirektoratet. (1992). *Resultatkrav innen merverdiavgiftsområdet*. (Skattedirektoratets meldinger: Internt fortrolig). Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektoratet. (2008). *Retningslinjer for oppgavebehandlingen* (versjon 3.3). Oslo: Skattedirektoratet.



- 
- Skattedirektoratet. (2009). *Definisjon av begrepet "Oppgavekontroll"*. Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektoratet. (2010). *Strategier 2010-2015*. Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektoratet. (2011a). *Årsrapport for Skatteetatens virksomhet 2010*. Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektoratet. (2011b). *Styringsbrev 2011 til regionene, Skatteopplysningen og Oljeskattekontoret*. Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektoratet. (s.a.). *Etiske retningslinjer for statstjenesten og Skatteetaten*. Oslo: Skattedirektoratet.
- Skattedirektøren. (2011). *Skattedirektørens styringsbrev for Skatteetatens virksomhet 2011*. Oslo: Skattedirektoratet.
- VG Nett. (2010). *Sykehuskandalen: Etikkrådet mener helsevesenets omdømme står i fare*. (24. januar 2010). Lokalisert på <http://www.vg.no/helse/artikkel.php?artid=583536>.
- Wiki Einar Gerhardsen. (s.a.). Lokalisert 19. november 2010 på Wikipedia: [http://no.wikipedia.org/wiki/Einar\\_Gerhardsen](http://no.wikipedia.org/wiki/Einar_Gerhardsen).



## Vedlegg

Vedlegg 1: Resultatrapporter generert i Discoverer

Vedlegg 2: Datauttrekk fra skatteetatens datavarehus

Vedlegg 3: Tidsregistrering i TidBank

Vedlegg 4: Utskrift av spørreundersøkelsen fra Confrimit

Vedlegg 5: Rådata med svarene fra spørreundersøkelsen