



Høgskolen i **Hedmark**

- avdeling for økonomi og ledelse -

***Frank Tore Laugen***

## **Masteroppgave**

**Bedriftsøkonomisk regnskapsprinsipp – Forsvarets redningsbøye?**

*- innføring av periodiseringsprinsippet i Forsvaret*

---

**Business financial accounting principle – lifebuoy to the Armed Forces?**

*- the introduction of accrual accounting in the Armed Forces*

*Master i offentlig ledelse og styring*

***3MSA90 Masteroppgave***

**2016**

***Veileder – Professor Kjell Tryggestad***

---

---

Samtykker til utlån hos høgskolebiblioteket      JA     NEI

Samtykker til tilgjengeliggjøring i digitalt arkiv Brage      JA     NEI

---

## Forord

Jeg er ikke overbevist om at endringer i det offentlige, basert på private prinsipper fører til så mye bedre løsninger. Dette da jeg gjennom flere år i Forsvarssektoren har opplevd mange og ulike endringer som synes tuftet på bedriftsøkonomiske prinsipper. Uten at dette beviselig har medført til mer forsvarsevne for tildelte midler. Senest den 1. januar 2016 kom det en vesentlig endring ved innføringen av periodisert regnskap som et tillegg til kontantprinsippet som Forsvaret styres på. Implementeringen er et ønske om at Forsvaret skal: utnytte ressursene mer effektivt, kunne sammenligne kostnader over tid og få bedre oversikt av eiendeler (SSØ, 2009, s. 31). En har erfaringer fra det Danske forsvar og i det private, at det ikke nødvendigvis bare er positivt ved å endre regnskapsprinsipper. Så hvilke positive effekter det Norske Forsvar kan komme med som følge av ulike innføringer er ikke konkretisert, annet enn at det vil skje, som antakelig frigjør ressurser fra administrativ virksomhet – for å skape mer kampkraft!

Innføring av bedriftsøkonomiske prinsipper i det offentlige er kjent som et tiltak innen *New Public Management* (NPM) (Hood, 1995, s. 96), hvor periodisert regnskap skal gi muligheter for virksomheter å bruke tilgjengelige data i dette som de var tilpasset en bestemt markedssituasjon. I denne konteksten tilsier det at styring kan gjennomføres mye på bakgrunn av de tall som bedriften klarer å behandle og analysere, som kan støtte dem i ulike strategiske og operasjonelle valg. På mange måter vil Forsvarssjefen (FSJ) være forøyd med å ta sine valg med støtte i økonomiske tall. Likevel er det lite i den praktiske hverdagen som tilsier at FSJ kan beslutte hvordan han vil organisere og disponere sine ressurser for å løse pålagte oppdrag. Hvordan kan da nye prinsipper bidra til mer *bang for the buck* for FSJ?

Gjennom oppgaven studerer jeg noen av de effektene som materialiserer seg i Forsvaret, i forkant, under og etter implementeringen av periodiseringsprinsippet, i tillegg til det eksisterende kontantprinsippet.

En stor takk rettes til informanter og veileder professor Kjell Tryggestad. Deres bidrag har naturlig nok vært avgjørende for masteroppgaven.

Høgskolen i Hedmark, 31. oktober 2016

Frank Tore Laugen

---

## *Innholdsfortegnelse*

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| <b>1</b> | <b>INTRODUKSJON TIL PROBLEMSTILLING OG FORMÅL .....</b>                               | <b>9</b>  |
| 1.1      | Kort historikk om bakgrunnen for aktualisering av periodiseringsprinsippet .....      | 11        |
| 1.2      | Avgrensning og spesifisering .....  | 14        |
| 1.3      | Begrepsavklaring.....   | 15        |
| 1.4      | Oppgavens struktur og oppbygning .....  | 16        |
| <b>2</b> | <b>TEORI OG METODE KAPITTELET .....</b>   | <b>17</b> |
| 2.1      | Teori.....  | 17        |
| 2.2      | Metode .....  | 24        |
| <b>3</b> | <b>CASET OM IMPLEMENTERING AV DET NYE PERIODISERINGSPRINSIPPET .....</b>              | <b>34</b> |
| 3.1      | Noen utviklingstrekk i Forsvarets organisasjon fra 1980 .....                         | 35        |
| 3.2      | Utvikling for Forsvaret innen forvaltningssystemer, frem til høsten 2014 .....        | 38        |
| 3.3      | Utvikling av forvaltningssystem i Forsvaret fra høst 2014 .....                       | 43        |
| 3.4      | Gevinstrealisering ved innføring av nytt regnskapsprinsipp .....                      | 46        |
| 3.5      | Reel gevinstrealisering .....   | 47        |
| 3.6      | Innføring av NPM og konsekvenser av dette, med vekt på periodiseringsprinsippet ..... | 48        |
| 3.7      | Styre på periodiseringsprinsippet – rapportere på kontantprinsippet.....              | 51        |
| <b>4</b> | <b>ANALYSE VED HJELP AV RELEVANTE TEORIER.....</b>                                    | <b>53</b> |
| 4.1      | Utviklingstrekk for Forsvaret.....  | 54        |
| 4.2      | Gevinstrealisering .....  | 54        |
| 4.3      | Effektiv ressursbruk .....  | 55        |
| 4.4      | Sammenlignbar kostnadsinformasjon .....   | 57        |
| 4.5      | Bedre oversikt over eiendeler .....   | 58        |
| 4.6      | Hvilket utfall får innføringen av ny programvareløsning i et NPM perspektiv? .....    | 59        |
| 4.7      | Periodiseringsprinsippet i lys av Aktør- nettverks teori (ANT) .....                  | 59        |
| <b>5</b> | <b>DISKUSJON OG KONKLUSJON .....</b>  | <b>63</b> |
| 5.1      | Teoretisk analytiske formål.....  | 63        |

---

|  |    |
|--|----|
| 5.2 De praktiske implikasjonene .....  | 67 |
| 5.3 Alternativ løsning til lønnsomhetsregnskapet (periodiseringsregnskapet)? ..... | 76 |
| 5.4 Oppsummering .....   | 77 |

## ***FIGURLISTE***

|   |    |
|---|----|
| FIGUR 1: FORSKJELL I ØKONOMIPROSESS - FORRETNINGSVIRKSOMHET OG OFFENTLIGE GODER (JENSEN & MONSEN, 2009, S. 20). .....     | 14 |
| FIGUR 2: HOW GOVERNMENT WORKS AND WHAT IT COSTS: NINE POSSIBLE OUTCOMES (HOOD & DIXON, 2015, S. 13, 182) .....            | 19 |
| FIGUR 3: UTVIKLING AV FORVALTNINGSSYSTEMER SOM PÅVIRKER FORSVARET .....   | 34 |
| FIGUR 4: FORDELING ANSATTE MELLOM FORSVARET OG FORSVARSSEKTOREN.....  | 36 |
| FIGUR 5: MARINENS UTVIKLING I PERIODEN 1980 TIL 2016.....   | 37 |
| FIGUR 6: SALDERT FORSVARSBUDDSJETT 1980–2010, SAMT ANSVARLIG STATSRAÅDS PARTIPOLITISKE TILHØRIGHET (FFI, 2010, S. 9)..... | 38 |
| FIGUR 7: METODE FOR PROSJEKT OPPFØLGING I FORSVARET (EKSEMPEL).....   | 44 |
| FIGUR 8: LOIL ROLLE/FAGOMRÅDE (EKSEMPEL) .....  | 45 |
| FIGUR 9: HELHETLIG STYRING I INFORMANT PERSPEKTIV .....   | 56 |
| FIGUR 10: BEDRIFTSKAMERALISTIKKENS GRUNNFØRM (WYSOCKI, 1965 I JENSEN & MONSEN, 2009, S. 60).....                          | 77 |

---

## *Sammendrag*

Temaet for denne avhandlingen er å se på de praktiske implikasjonene av offentlige reformer inn i Forsvaret, da det er tiltakende krav om mest mulig forsvar for hver tildelt krone. Målet er å se på hvordan implementeringen av en *New Public Management* (NPM) reform som periodisert regnskapsprinsipp utfolder seg og hvilke rasjonale som ligger til grunn. I tillegg til de implikasjoner og resultater dette får for Forsvarets avdelinger.

Avhandlingen har en interpretivistisk kvalitativ tilnærming for å besvare problemformuleringen. Det er lagt opp til en casestudie med intervjuer, dokumentgjennomgang og innsamling av data knyttet til innføringen av periodiseringsprinsippet i Forsvaret.

Besvarelsen kan ikke vise til at innføring av bedriftsøkonomiske reformer i Forsvaret vil medføre: bedre ressursutnyttelse, mer effektiv produksjon, redusert kostnadsnivå, bedre kvalitet og tydeligere målsetninger. Snarere viser avhandlingen det motsatte at det er for optimistiske holdninger til hva en privat styremåte kan bety for en offentlig virksomhet, særlig da grunnleggende prinsipper om å tjene penger kontra å produsere velferd ikke kan sammenstilles. Videre fremkommer det at private også har store transaksjonskostnader og utfordringer til implementering av nye regnskapsløsninger. Besvarelsen gir verdifull innsikt om de praktiske implikasjonene NPM verktøy har å si for Forsvarets interne organisasjon og hva som kan forventes ved innføringen av periodiseringsprinsippet. Oppgaven ser hvordan prosesser utfolder seg ved innføring av nye prinsipper. Periodiseringsprinsippet gir antagelig bedre oversikt over egen organisasjon siden en samler regnskapsinformasjon i et system, likevel er ikke all informasjon implementert – og nødvendige rapporter kreert. Når all informasjon er lagt inn, og en kan gjennomføre gode uttrekk, kan det være mulig å hente ut effektivitetsgevinster og redusere kostnadene.

Eksisterende NPM litteratur tenderer til å ha situasjonsforståelse før og etter innføring, men det synes som utviklingen og prosessen imellom ikke er dekket opp. Oppgaven bidrar til hva som skjer internt i en bedrift, om hvilke konsekvenser ulike effektiviseringsverktøy har for bedriften. En ser noen trekk av hva som hindrer en sømløs og effektiv implementering. En får innblikk i noen av de prosessene som stopper effektivisering og gir store ressurspådrag. En gjennomgang av noe eksisterende litteratur viser at NPM reformer har kostet mer, og i stort gitt det samme resultatet. Konsekvens av NPM reformer har vært en konkurranseutsetting av virksomheter med inntjeningspotensial, mens virksomheter med lave inntjeningsmuligheter har blitt beholdt av

---

det offentlig virke. I tillegg ser en at det som er konkurranseutsatt i stort har blitt leid tilbake for en dyrere penge enn hva det opprinnelig kostet. Avhandlingen viser videre at NPM reformer og periodiseringsprinsippet i seg selv ikke er en garanti for effektiv ressursutnyttelse og mer Forsvar for pengene. Det en ser er at administrative enheter flyttes ut av Forsvaret, men opprettholdes under andre etater – hvor det vokser frem ulike ledergrupper som det ikke var behov for i opprinnelig organisasjon. Ny teknologi og løsning for Forsvarets ansatte blir en aktør som påvirker brukernes bruksmønstre. Teknologien har brakt mer kompleksitet enn forutinntatt ved innføringen og skapt uventede utfall. Periodiseringsprinsippet er i seg selv et verktøy for å skape oversikt og tallgrunnlag som kan støtte opp under ulike beslutninger som ledelsen må ta. Det er innen dette domenet at prinsippet kan gjøre nytte. Hvor det kan synliggjøre hvordan ressurser har blitt brukt, som skaper en forståelse av hva som kan gjøres om innen investeringer, drift og den organisering som er best for Forsvaret for å produsere mest mulig operativ evne. Likevel vil dette kreve at beslutningstakere evner å gå i takt og enes om hva som er fornuftig å anskaffe, som gir synergier på tvers av Forsvarsgrener og inn i allianser som Norge er en del av.

### ***Summary***

The theme of this paper is to look at the practical implications of government reforms in the army, as it is a demand for as much as possible defense for each assigned penny. The aim is to look at how the implementation of a New Public Management (NPM) reform as accrued accounting principle unfolds and the rationale underpinning. In addition to the implications and results this will have for different sections in the Armed Forces.

The thesis has a interpretivism qualitative approach to answer the problem formulation. There will be a case study with interviews, document review and data collection related to the introduction of accrual accounting in the Armed Forces.

The thesis can't show that the introduction of business economic reforms in the Armed Forces will result in: better use of resources, more efficient production, reduced costs, improved quality and clearer objectives. Rather, the thesis shows the contrary that it is too optimistic attitudes to what private business tools can bring into a public office, especially when the basic principles of making money versus producing welfare can't be matched. Moreover, it appears that private business has a high transaction costs and challenges connected to implementation of new accounting solutions. The paper provides valuable insights about the practical implications

---

NPM tools have been for the Armed Forces internal organization and what can be expected with the introduction of accrual accounting. The task looks how processes unfold in the introduction of new principles. Accrual principle presumably gives better overview of their organization since they gather financial information in a system, however, all information tools are yet not implemented - and necessary reports created. When all information is programmed, and you can withdraw relevant information, it may be possible to extract efficiencies and reduce costs.

Existing NPM literature tends to have situational awareness of the period before and after introduction, but it seems that the development and processes in-between are yet to be covered. The thesis contributes to what happens during processes within a company, about the consequences of different efficiency tools have. One sees some traits of what prevents a seamless and efficient implementation, and gain insight into some of the processes that stop efficiency and provides great resource control signals. Review of some existing literature shows that NPM reforms has cost more, and in large given the same result. Consequence of NPM reforms have been an outsourcing of businesses with earning potential, while companies with low earning potential have been retained by the public office. In addition, we see that outsourced areas in large have been leased back for a more expensive price than what it originally cost. The thesis also shows that NPM reforms and accrual principle in itself is not a guarantee of effective use of resources and more defense for money. What one sees is that administrative units moved out of defense, but maintained under another related department - which emerges with various management groups that there were no need for in the original organization. New technologies and solutions for service personnel is an actor that affect users' usage patterns. Technology has brought more complexity than prejudiced by the introduction and created unexpected outcomes. Accrual principle is a tool to create an overview and figures that can support various decisions that management must take. It is within this domain that the principle can make a difference. Where it can illustrate how resources have been used, which creates an understanding of what can be done in investment, operation and the organization that is best for the military to produce the most operational capability. Yet this will require that decision makers are able to keep in line and agree on what makes sense to acquire, which will provide synergies across Defense Branches and into alliances that Norway is a part of.



---

## 1 Introduksjon til problemstilling og formål

«På alle nivåer i Forsvaret gjøres det nå et enormt arbeid med å gjennomføre tiltak for å bedre regnskapsføringen og for å unngå budsjettoverskridelser. Dette er et omfattende arbeid, det er ikke enkelt, men det tas svært alvorlig og det prioriteres høyt» (Devold, 2005).

Tidligere forsvarsminister Kristin Krohn Devold hentyder gjennom dette sitatet, at Forsvaret som institusjon ikke har kontroll på økonomien. Hva dette konkret skyldes kommer ikke frem, men det offentlige har på flere måter blitt presset til bedre ressursutnyttelse og effektivisering. Mål- og resultatstyring har vært svaret på dette i store deler av det offentlige, herunder Forsvaret. Dette er interessant, da dette hevdes å være en del av *New Public Management* (NPM), som i tillegg legger til grunn en bedriftsøkonomisk tankegang i det offentlige. En slik tilnærming tilsier at Forsvaret må endre sin måte å føre regnskap på i virksomheten for å oppnå en enda bedre ressursutnyttelse (Hood, 1995; Østre, 2007).

Noen år tidligere fikk Finansdepartementet satt ned prosjektgruppe som skulle undersøke hvordan en overgang til nytt regnskapsprinsipp i Statene ville fortone seg. Prosjektgruppen dannet en pilotgruppe på 10 offentlige etater, som testet ut en overgang fra kontant til periodiseringsprinsippet (NOU, 2003). Resultatene av piloten peker i retning av at et slikt nytt prinsipp er fordelaktig. Forsvaret har historisk sett basert sin regnskapsførsel på det som er kjent som kontantprinsippet. Den 1. januar 2016 ble kontantprinsippet supplert med periodiseringsprinsippet. I dette ligger det at Forsvarets interne virksomhet bruker periodiseringsprinsippet, mens Forsvaret rapporter på kontantprinsippet til overordnet departement (NOU, 2003, s. 168-187). Periodiseringsprinsippet synes å gi mer og bedre informasjon om en virksomhets økonomiske situasjon og hvordan virksomheten er finansiert enn kontantprinsippet. I tillegg viser ulike utredninger at periodiseringsprinsippet synliggjør kostnader ved realkapital, pensjonsforpliktelser, eiendeler og andre forpliktelser. Periodiseringsprinsippet gir et grunnlag for vurdering av produksjonsresultat, som igjen kan danne grunnlaget for politiske beslutninger vedrørende sentralisering, desentralisering, delegering og konkurranseutsetting (NOU, 2003, s. 171).

Innen offentlig sektor har *New Public Management* (NPM) fått solid fotfeste som styrende paradigme for mest mulig effektiv utnyttelse av samfunnets ressurser. NPM danner et vesentlig bakteppe for retning på omorganisering og styringsprinsipper i Forsvaret. Vi ser innen NPM at offentlige sektor fremstilles som for stort, ineffektivt og dårlig ledet sammenlignet med privat

---

sektor. Mulighetsvinduet er at det offentlige tilnærmer seg private modeller for økonomistyring. Slik sett skal det offentlige legge mer vekt på konkurranse, resultatmåling, fokus på kunder, sterkere styring og ansvarliggjøring (Busch, Johnsen, & Vanebo, 2009, s. 14-15).

Forsvaret har i en årrekke vært i søkelyset til Riksrevisjonen som har avdekket svakheter, feil og mangler ved forvaltningen. Blant dette kan nevnes forhold innen materiellforvaltning, anskaffelsesvirksomhet, regnskap, lønn, virksomhetsstyring, utvikling og bruk av ikt-systemer. Riksrevisjonen peker videre på at rammeverket for internkontroll innen forvaltningen synes tilfredsstillende, men at sektoren har utfordringer med forankring og etterlevelse av rammeverket på alle nivåer i etaten. I tillegg er det avdekket gjennomgående brudd på arbeidsmiljøloven i Forsvarssektoren, herunder brudd på overtid og vernegrenser. Dette til tross for at Forsvaret har IKT verktøy til støtte for oppfølging, og at forsvarlig forvaltning har vært prioritert i lang tid (Riksrevisjonen, 2014, s. 52-55).

Forsvarsstabens økonomi- og styringsavdeling har det overordnede ansvaret for Forsvarets virksomhetsstyring, og er utøvende myndighet innen økonomi- og styringsområdet. De skal følge opp Forsvarets virksomhet, herunder økonomistyring, forsvarlig forvaltning og risikostyring<sup>1</sup>. Forsvaret moderniserer og effektiviserer virksomheten ved blant annet å benytte et felles virksomhetsstyringssystem, med fokus på videreutvikling av operativ evne gjennom ny teknologi, nye prosesser og kompetanse. Forsvaret har gjennom en årrekke gjennomført omorganiseringer, og nå er det innført nytt virksomhetsverktøy som skal styre periodisert regnskap og personellflyten<sup>2</sup>. I sum skal dette sikre en mer effektiv ressursutnyttelse og et mer oversiktlig kostnads- og eiendelsbilde for å løse pålagte oppdrag (SSØ, 2009).

Forsvarets avdelinger er pålagt av Forsvarssjefen å etablere et målbilde for sin virksomhet og pålagte oppgaver. Dette skal danne grunnlag for tildelingen av økonomiske ressurser, for dermed å løse pålagte oppdrag på en hensiktsmessig måte (Forsvarsstaben, 2016, s. 5-6). Innføringen av periodiseringsprinsippet påstås da å bedre økonomistyringen for Forsvaret. Likevel viser erfaringer fra pilotprosjektet at innføringen av periodiseringsprinsippet fikk lite engasjement fra ledere utenfor økonomi -og administrasjonsavdelinger. I tillegg var det stor mangel på relevant kompetanse innen fagområdet (Statskonsult, 2006, s. 1-3). Nyere forskning

---

<sup>1</sup> Lokalisert kl 13:33 den 13.07.2015 på Forsvarets sider:  
<http://intranett2.mil.no/organisasjon/fst/avdelinger/os/Sider/default.aspx>

<sup>2</sup> Lokalisert kl 13:41 den 13.07.2015 på Forsvarets sider:  
<http://intranett2.mil.no/organisasjon/los/Sider/default.aspx>

---

har også vist at implikasjoner og resultater, i form av NPM reformer har vist seg å være diskutert. Hvor det fortsatt ikke er klart hva slags resultater og konsekvenser dette fører til (Hood & Dixon, 2015). Hvordan vil da en implementering av periodiseringsprinsippet i Forsvaret fortone seg? Problemstillingen formuleres som:

**Hvordan implementeres en *New Public Management* reform som periodisert regnskapsprinsipp, hvilke rasjonale er involvert og hvilke implikasjoner og resultater får dette for Forsvarets avdelinger?**

I lyset av problemstillingen ser jeg tre formål som kan belyses i denne analysen. Det første er et empirisk deskriptivt formål. Gjennom innhenting av data knyttet til prosessen, kan en belyse og beskrive selve prosessen, og hvorvidt og i hvilken grad intensjonen for omstillingen innfris. I tillegg kan en avdekke komplekse uventede forhold som kan dukke opp, som en slik styringsendring omfatter. Case studien om implementeringen i kapittel 3 er basert på dette formålet og nærmere begrunnet i kapittel 2 om metode. Det andre formålet er et teoretisk og analytisk formål som skal bidra til ny kunnskap og forståelse generelt om NPM reformer og spesifikt om endrede regnskapsprinsipper i Forsvaret, nemlig innføringen av periodiseringsprinsippet i tillegg til det eksisterende kontantprinsippet. Analyser av prosessen med innføring av nytt styringsprinsipp ved bruk av relevante teori vil redegjøres for i oppgavens kapittel 4. Det tredje formålet er et normativt og praktisk formål. Hvor jeg vurderer de praktiske forholdene om styring, og implementering av nye styringsparametere på en annerledes og kanskje mer hensiktsmessig måte. Dette fremstilles i kapittel 4.7, hvor det diskuteres og konkluderes i lyset av beskrivelse og analyse. I dette kapitlet vil jeg diskutere og summere opp de viktigste innsynene jeg finner. Hvor jeg løfter frem det viktigste og trekker frem essensen fra teori og analyse.

### **1.1 Kort historikk om bakgrunnen for aktualisering av periodiseringsprinsippet**

I mange OECD<sup>3</sup>-land har det blitt stilt spørsmål ved effektiviteten til verdiskapningen av det offentlige. Dette da det hevdes at en overgang fra kontantprinsippet til periodiseringsprinsippet vil få mange positive effekter (NOU, 2003, s. 23-26).

Mål- og resultatstyring er i reglementet for økonomistyring i staten et førende prinsipp. Noe av forutsetningen for å få til dette er å ha tilgang til best mulig informasjon for å bygge opp

---

<sup>3</sup> OECD: Organization for Economic Co-operation and Development

---

økonomiske parametere. Denne informasjon er det vanskelig, til dels ikke mulig å få til ved dagens Statsregnskap og budsjett. Periodiseringsprinsippet sies å dekke opp dette informasjonsbehovet på en langt bedre måte enn dagens kontantprinsipp (NOU, 2003, s. 163-165). I tillegg ser en at mange statsbedrifter har innført forskjellige føringsprinsipper som fremstår som fragmentert, tilfeldig sammensatt og som ikke kan sammenlignes på noen enkel måte mellom statlige virksomheter, eller private (NOU, 2003, s. 169-170).

Innføring av periodiseringsprinsippet, eller lønnsomhetsregnskap (Jensen & Monsen, 2009, s. 3), kan gi mer effektiv drift og sammenligningsgrunnlag mellom offentlig – privat sektor. Samt innad i virksomheten da kostnader ved offentlig virksomhet blir synliggjort (NOU, 2003, s. 171-175). En slik sammenligning åpner for konkurranseutsetting og privatisering, uavhengig om det er interessant eller ikke (NOU, 2003, s. 127). I tillegg pekes periodiseringsprinsippet å følge en internasjonal trend (NOU, 2003, s. 11). Ringvirkningene av dette gir at periodiseringsprinsippet støtter opp under god mål- og resultatstyring, da regnskapsinformasjon brukes ved sammenligninger, målinger og ressursbruk (NOU, 2003, s. 43).

Fordelen med kontantprinsippet er at det ikke krever særlig regnskapskompetanse for å forstå inn- og utbetalinger blant politikere, administrasjon og brukere av tallene. Slik sett kan det fremstå som pålitelig og troverdig. Likevel er det forhold rundt transparens, sammenlignbarhet og relevans som ikke er godt nok dekket ved prinsippet. Dette spores til manglende oversikt av kostnader, realkapital, eiendeler, gjeld og andre forpliktelser (NOU, 2003, s. 163). Videre er systemet med bevilgningsregnskapet slik at virksomheter får ikke ta med seg underforbruk, fra ett år til et annet på mer enn 5 %. I tillegg er det ikke mulig å planlegge med investeringer eller effektiviseringstiltak som går over flere år. Vissheten om dette kan være et incentiv til at enkelte forbruker ressurser på områder som strengt tatt ikke er nødvendig, men en har ønske om å forbruke slik at en sikrer samme tilflyt av midler påfølgende budsjettår (NOU, 2003, s. 163).

Periodiseringsprinsippet synes å gi mer og bedre informasjon om en virksomhets økonomiske situasjon og hvordan virksomheten er finansiert enn kontantprinsippet. I tillegg sier utredningen at periodiseringsprinsippet synliggjør kostnader ved realkapital, pensjonsforpliktelser, eiendeler og andre forpliktelser. Periodiseringsprinsippet gir grunnlag for vurdering av produksjonsresultat, som kan danne grunnlaget for politiske beslutninger vedrørende sentralisering, desentralisering, delegering og konkurranseutsetting (NOU, 2003, s. 171). Slik sett er det anbefalt å innføre periodiseringsprinsipp med tilhørende føringsprinsipper for at regnskap og budsjetter i statlig virksomhet kan danne grunnlag for et best mulig styringsverktøy

---

som bygger opp under statens formål om å følge opp de bevilgningene som er gitt, forsvarlig utvikling og effektiv bruk av statens midler (NOU, 2003, s. 10, 212).

Innen norsk offentlighet synes det som at vi har adoptert internasjonale trender vedrørende økonomistyring (Busch, et al., 2009, s. 14). I det offentlige har vi gjennom de siste 10-15 årene sett en rekke endringer. NAV er en fusjonering av trygdeetaten, arbeidskontoret og sosialkontoret. Sykehus har blitt slått sammen til helseforetak og nærområdet har vi fulgt diskusjonen om sammenslåing av Høyskoler. Vi ser at lensmannskontoret og politi blir slått sammen til politidistrikt. Innen stor industri har Norsk Hydro og Statoil blitt fusjonert. Rasjonale til dette skal være troen på stordriftsfordeler og synergieffekter (Solstad, 2009).

Sammenslåing i privat sektor er tuftet på vekst- og rasjonaliseringsstrategier, mens fusjon i offentlig sammenheng sees i lys av effektiviseringsstrategier. Offentlige bedrifter styres i stort av politiske beslutninger og ikke aksjonærer, disse gruppene har gjerne forskjellige agendaer for hvorfor de ønsker å fusjonere. Således blir det vanskelig for offentlige institusjoner å fremvise de samme fusjonsresultatene som private aktører kan (Solstad, 2009).

I en case studie har Direktoratet for Økonomistyring (DFØ)<sup>4</sup> kartlagt hvordan mål- og resultatstyring har blitt brukt som styringsprinsipp i fem ulike departementers budsjettproposisjoner for 2008<sup>5</sup>. DFØ konkluderer med at det er en sammenblanding av mål og oppgaver i målformuleringene som skaper et utydelig skille. I tillegg ser de en tvetydighet i målene da målformuleringer er delvis overlappende, resultatet er at målet i seg selv blir uklart. Det er vanskelig å vurdere oppnåelse av mål, samt å bruke tilgjengelig informasjon til styring og kontroll av ulike enheter. Begrunnelsen til dette ligger i at det er en kombinasjon av mange målformuleringer, med få styringsparametere og resultatmål (SSØ, 2008b, s. 4-5).

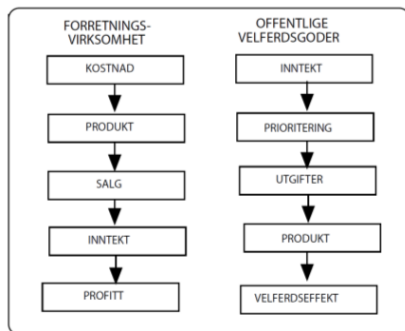
Forsvaret har historisk brukt kontantprinsippet, hvor inn- og utbetalinger regnskapsføres i løpet av året, og balanseoppstilling som ikke gir et korrekt bilde av all gjeld og eiendeler. I tillegg til at Forsvaret har hatt eget konto oppsett (NOU, 2003, s. 168-187). Forsvaret gikk 1.januar 2016 fra et offentlig regnskap til et lønnsomhetsregnskap internt i virksomheten, med standard kontoplan i staten, samtidig som rapportering til Forsvarsdepartementet skjer på kontantprinsippet. Hovedforskjellene på prinsippene kan skisseres ut fra modellen til Jensen

---

<sup>4</sup> Tidligere Senter for Statlig økonomistyring (SSØ), navneskiftet til DFØ den 14/11-2011

<sup>5</sup> De fem departementene er: Forsvarsdepartementet, Justisdepartementet, Kultur- og kirke departementet, Samferdselsdepartementet, Utenriksdepartementet

and Monsen (2009, s. 20):



Figur 1: Forskjell i økonomiprosess - forretningsvirksomhet og offentlige goder (Jensen & Monsen, 2009, s. 20).

I denne modellen skisseres det at det offentlige får tilført inntekter gjennom bevilgninger som skal omsettes i velferdspolitiske mål. Samtidig ser en at privat næringsvirksomhet har som formål å skape mest mulig profitt. Slik sett diametral to forskjellige måter å tenke på. Sagt på en annen måte vil bedrifter forbruke ressurser og tjenester for å skape økonomisk overskudd, mens det offentlige forbraker penger for å skape offentlige tjenester og velferdsgoder (Jensen & Monsen, 2009, s. 19-20). Offentlig sektor og deler av dens produksjon omsettes ikke i noe marked. Slik sett vil en del mekanismer innen økonomistyring ikke være direkte overførbare. Forsvaret kan sies å være enerådende, helsesektoren og skolesystemet har noen tilbud som går side om side uten at en direkte kan overføre bedriftsøkonomiske prinsipper til offentlig sektor. Likevel kan renhold og kantinedrift være mulige områder for direkte overføring av bedriftsøkonomiske termer (Mauland & Mellempvik, 1998).

Budsjettet til private bedrifter er mer en plansak, hvor regnskapet har langt større betydning. For det offentlige er budsjettet inntektsgrunnlaget, og en forpliktelse om hvordan pengene skal nyttes. Regnskapet for det private viser et økonomisk resultat, mens offentlige regnskap viser om pengene er brukt i henhold til gjeldende virksomhetsplaner (Jensen & Monsen, 2009, s. 19-20).

## 1.2 Avgrensning og spesifisering

Oppgaven konsentrerer seg om hva som skjer i Forsvaret ved innføringen av nytt periodiseringsprinsipp. Det tas utgangspunkt i de føringer som gjelder forsvarlig virksomhets- og økonomistyring som gjelder for Forsvaret som en statlig virksomhet. Forsvaret er pr dags

---

dato delt inn i 22 driftsenheter<sup>6</sup>. Forsvarssjefen har gjennom eget direktiv for virksomhets- og økonomistyring poengtert at det stilles like krav til de forskjellige driftsenhetssjefene om hva som skal være på plass av styringsmekanismer innen området. Personell som jobber med økonomi- og virksomhetsstyring i Forsvaret har klare roller for dette, primært er dette linjeledere, anvisere, virksomhets- og konsernkontrollere.

### 1.3 Begrepsavklaring

I oppgaven vil det bli brukt en del begreper som kan tolkes forskjellig. For en felles forståelse blir noen forklart nedenunder (Gilje & Grimen, 1993, s. 153), slik at uklarheter blir oppklart (Johannessen, Tufte, & Christoffersen, 2010, s. 49).

*Kontantprinsippet* er et system hvor inntekter og utgifter regnskapsføres det år de innbetales og utbetales (NOU, 2003, s. 7). Noe som innebærer at det er realiserte inntekter og realiserte utgifter som bokføres (Jensen & Monsen, 2009, s. 13).

*Periodiseringsprinsippet* innebærer at inntekter og utgifter skal føres i den perioden de genereres (NOU, 2003, s. 64). Innføringen av periodiseringsprinsippet i det offentlig betegnes å være lønnsomhetsperiodisering som i regnskapsloven (Jensen & Monsen, 2009, s. 12, 16).

*Forvaltningskameralistikken* er utviklet for å kontrollere at offentlige midler brukes innenfor rammen av et politisk vedtatt budsjett (Jensen & Monsen, 2009, s. 12). Betegnes som et finansielt (penge)regnskap basert på enkel bokføring, utviklet for pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll av offentlige midler (Jensen & Monsen, 2009, s. 37).

*Virksomhetsstyring* er for Forsvaret definert som hvordan Forsvarssjefen bruker sin myndighet til å organisere virksomheten, og hvordan han disponerer budsjettet sitt gjennom prosesser for planlegging, gjennomføring og oppfølging (Forsvarsstaben, 2014, s. 4).

*Økonomistyring* kan defineres som styring rettet mot individer, grupper og organisasjoner hvor formålet er å realisere økonomiske mål (Busch, et al., 2009, s. 41).

*Mål- og resultatstyring* kan defineres som: «Å sette mål for hva virksomheten skal oppnå, å måle resultater og sammenligne dem med målene, og bruke denne informasjonen til styring, kontroll og læring for å utvikle og forbedre virksomheten.»(SSØ, 2010, s. 9). Østre (2007, s.

---

<sup>6</sup> Pr 20 mai 2016

---

22,24) påpeker at målstyring er strukturert arbeid for å nå bestemte mål og delmål. Verktøy i denne prosessen kan være: budsjett-, regel-, profesjons- og resultatstyring. Videre hevder Østre (2007, s. 23) at resultatstyring er systematisk arbeid for oppfyllelse av operasjonelle mål, sett mot produksjon, prestasjon og velferdseffekter.

*FIF* (3.0) er verktøyet Forsvaret benytter for å drive effektiv virksomhetsstyring. *FIF* gir oversikt og kontroll over Forsvarets ressurser, slik at Forsvaret kan planlegge og fullføre støttevirksomheten, styrkeproduksjonen og operasjoner raskt og effektivt<sup>7</sup>.

*SAP* (Systeme, Anwendungen, Produkte) er en modulbasert programvare, og leverer systemer for regnskap og økonomi, salg og distribusjon, innkjøp og lagerstyring logistikk, vedlikehold, produksjon og personalbehandling<sup>8</sup>.

#### 1.4 Oppgavens struktur og oppbygning

I starten av oppgaven ble et sammendrag av oppgaven beskrevet, slik at leseren skal få et kort innblikk i hovedtrekkene og funnene i masteroppgaven. Videre har jeg i kapittel 1 gitt en introduksjon til problemstilling og formål sammen med en kort historikk om bakgrunnen for aktualiseringen av periodiseringsprinsippet. Kapittel 2 tar for seg aktuell teori innen emnet, hvor det videre beskrives hvilken metode som ligger til grunn for å besvare den aktuelle problemstillingen. I del 3 av besvarelsen beskrives formålet caset som implementering av det nye periodiseringsprinsippet. Dette er en praktisk fremstilling av hva som ligger grovt i historisk utvikling, og de praktiske implikasjonene periodiseringsprinsippet har medført for Forsvaret. I påfølgende kapittel 4 blir det analytiske og teoretiske formålet fremhevet for å gi kunnskap og forståelse generelt om NPM reformer og spesifikt innføringen av nytt regnskapsprinsipp. Diskusjon med påfølgende oppsummering trekkes frem i kapittel 5.

---

<sup>7</sup> Lokalisert 20/10-16 på: <https://forsvaret.no/fakta/organisasjon/los-programmet>

<sup>8</sup> Lokalisert 20/10-16 på: <http://go.sap.com/norway/index.html>



---

## 2 Teori og metode kapitlet

Overgangen fra kontantprinsippet og egne regnskapsstandarder, til periodiseringsprinsippet og statlige regnskapsstandarder (SRS) har gjennom pilotprosjektet skapt tre store forventninger om at Forsvaret først og fremst skal utnytte ressursene langt bedre ved å definere kostnader på en objektiv måte, slik at de kan leses direkte ut av regnskapet. I tillegg skal en bygge sammenlignbar kostnadsinformasjon over tid som gir grunnlag for sammenligning av kostnader internt i virksomheten. En tredje faktor er å få bedre oversikt over eiendeler og slik sett bedre utnyttelse og bruk av disse (SSØ, 2009, s. 31).

Periodiseringsprinsippet skal trygge mer effektiv ressursutnyttelse og mer operativ evne for fellesmidlene. Likevel har Forsvaret allerede en rekke styringsmodeller som skal sikre mye av det samme som periodiseringsprinsippet: effektiv ressursbruk for mest mulig kampkraft av tildelte midler. Dette er modeller som; mål-, resultat- og risikostyring, i tillegg til en sammensatt styringsmodell (Forsvarsstaben, 2016). Inne i denne modellen ligger et målbilde som bygger på prinsippet om balansert målstyring, som underlagte sjefer til Forsvarssjefen skal følge og etablere. Gjennom målbildet planlegges oppdrag gjennom økonomiske rammer og tildelinger, herunder styringsdialog med underlagte enheter (Forsvarsstaben, 2016, s. 5-6).

### 2.1 Teori

På 1980 tallet var det et skifte i OECD land ved en overgang til *New Public Management* (NPM), og sentralt i dette lå en større vekt på regnskapsendringer og ansvarliggjøring av offentlige ansatte. Dette kan være en respons for å dempe misnøye og mistro til det offentlige, hvor en skaper mer transparens og tillitt til at offentlige organisasjoner kan drives på en ressurseffektiv måte (Hood, 1995, s. 93). NPM er ikke et entydig begrep, men synes å favne om et paradigme skifte som inkluderer felles offentlig endring av styringssett, hvor mye inspirasjon hentes fra privat næringsliv. Det private næringsliv legger stor vekt på regnskapene for å skape tillit til investorer og det offentlige. Med dette i mente synes fremveksten av en ny type økonomer og regnskapsfører å vokse frem i det offentlige (Hood, 1995, s. 94). Siden NPM ikke har en felles begrepsforklaring synes det å være enighet om at det er noen trekk som ligger i det. Hood (1995, s. 95) argumenterer for at det ligger syv forskjellige dimensjoner i NPM. Kjernen i disse dimensjonene er forskjellen mellom privat og offentlig sektor. Herunder ligger det en overgang til regnskapsnormene som gjelder for det private, mål – og resultat fokus,

---

identifisering av kostnadsdrivere, offentlige anbudsrunder, bunnlinje fokus, sentralisering av økonomifunksjoner, resultat indikatorer og revisjon (Hood, 1995, s. 96).

### 2.1.1 New Public Management

*New Public Management* (NPM) har en rekke ideer og antakelser om hvordan offentlig sektor kan endres (Busch, et al., 2009, s. 14-20). NPM bygger på ideen om at en kan kontrollere ved forhåndsdefinerte mål og oppdrag, så kreere resultatmålingssystemer rundt dette (Hood, 1995, s. 106). En endring av det offentlige til en mer privat styring vil fremheve forskjellene som ligger i de organisatoriske måtene å innordne seg. En vil se oppsplitting av offentlige sektorer til mindre selvgående enheter som blir kostnadsstyrt. Noe som separerer de kosteffektive fra kostnadsdrivende enhetene, selv om de i realiteten kan være avhengig av hverandre. Økt konkurranseutsetting innbyrdes i det offentlige og mot det private. I tillegg vil en få et skifte av leder stiler og belønningssystemer. Hvor en vil se at personell på likt kompetanse nivå i det offentlige og private lønnes ulikt. Ledere i det private tenderer til høyere lønninger enn det offentlige, mens ansatte i det offentlige lønnes høyere enn tilsvarende nivå i det private. Privat sektor kan marginalisere innsats, til det som er godt nok og forlanger mer effektivitet av ansatte enn det offentlige. Noe som skaper mer rotasjon og mindre kontinuitet. I tillegg kan det bli en oppblomstring av synlige ledere som vil ha mer kontroll, da synlige ledere belønnes mer enn tilbaketrunkne ledere. En vil se endring av hva som sjekkes, ved at en stoler mer på økonomiske tall og resultater, og ser litt vekk fra profesjonelle ekspertise som ble produsert på en best mulig måte. Slik sett vil en kontrollere mer ved bruk av tall og målinger enn hva som i realiteten blir utført (Hood, 1995, s. 95-98).

NPM har blant annet vokst frem som et motsvar til det byråkratiske og antatt lite effektive offentlige tjenester. I tillegg synes det som mange forskjellige grupperinger innen ulike samfunn, har hatt og har velferdsfordeler som ikke er forenlig med hva som produseres (Hood, 1995, s. 99-101). NPM skaper en forståelse om at det er store forbedringspotensialer innen offentlig virke sammenlignet med det private. Spesielt går dette på organisering, effektivitet, ledelse og men i tillegg innblanding fra politikerne (Busch, et al., 2009, s. 14-20). Fra det private næringslivet skal det offentlige lære og legge vekt på konkurranse, resultatmåling, kundefokus og ansvarliggjøring. Utfordring innen dette ligger å innføre nye systemer, uten at en nødvendigvis reorganiserer eller legger vekt på atferdsendring som vil påvirke effektiviteten. I tillegg kan en privatisering bety en forskyvning fra offentlige monopol til private monopol. Samtidig som kvasimarkeder og horisontal samhandel skaper mer byråkrati og sendrektighet.

Offentlig produksjon er ment å produsere velferdsgoder, mens privat fokus skal trygge avkastning for eiere. Ansatte som blir med fra det ene til det andre, vil nødvendigvis ikke jobbe for å nå bunnlinje mål – men for å løse de oppgavene de er satt til å gjøre. Flere serviceyrker, profesjoner og kompetanseyrker kan ikke alltid logge tid slik ulike konsulenter gjør. En slik kulturendring synes noe vanskelig å etterkomme, og vil på mange måter kreere et behov for økt oppfølging og kontroll (Busch, et al., 2009, s. 14-20).

NPM har på mange måter vektlagt konkurranse og resultatfokus, slik sett det å måle resultater. Resultatstyring brukes i flere styringsmodeller, og de mer kjente offentlig er: målstyring, balansert målstyring, beste praksis, virksomhetsplanlegging, mål- og resultatstyring. Ved da å vedta mål, sammenligne disse fra periode til periode kan en se resultatutviklinger, noe som sammenfaller med NPM sin vektlegging av det å måle og styre resultater (Johnsen, 2005).

### 2.1.2 Noen erfaringer med innføring av NPM prinsipper i det offentlige

Hood and Dixon (2015) har gjennom sin bok, *A Government that worked better and cost less*, synliggjort hva moderniseringen av britisk offentlig sektor har medført i perioden 1980 til 2010. I denne studien har de utviklet en utfallsmodell for hva NPM kan ha betydd for styringsmakten. Gjennom modellen skisseres det ni mulige utviklingsutfall i kjølvannet av NPM for styresmaktene. Modellen skisserer forholdet mellom kostnads og kvalitetsnivået for offentlige tjenester. Utfordringen blir å måle, og stedfeste hvor de forskjellige styresmaktene vil havne (Hood & Dixon, 2015, s. 12-15).

|                 |   | Running cost level →   |  |  |
|-----------------|---|--|--|--|
| Quality level → | <b>1</b><br>Worked better, cost less.<br><i>Did better with less</i><br>( <i>'Dream'</i> outcome) | <b>2</b><br>Worked better, cost the same.<br><i>Did better with the same</i> | <b>3</b><br>Worked better, cost more.<br><i>Did better with more</i>                                 |  |
|                 | <b>4</b><br>Worked the same, cost less.<br><i>Did the same with less</i>                          | <b>5</b><br>Worked the same, cost the same.<br><i>No change</i>              | <b>6</b><br>Worked the same, cost more.<br><i>Did the same with more</i>                             |  |
|                 | <b>7</b><br>Worked worse, cost less.<br><i>Did worse with less.</i>                               | <b>8</b><br>Worked worse, cost the same.<br><i>Did worse with the same.</i>  | <b>9</b><br>Worked worse, cost more.<br><i>Did worse with more</i><br>( <i>'Nightmare'</i> outcome). |  |

Figur 2: How government works and what it costs: nine possible outcomes (Hood & Dixon, 2015, s. 13, 182)

---

Boken virker å ha et bilde av status fra 1980 og i 2010. Hvor undersøkelsen bygger på store datasett. Selve prosessene om hva som har skjedd gjennom denne perioden er ikke utførlig beskrevet. Forfatterne konkluderer med at det offentlige i stort koster mer, uten at det nødvendigvis produseres bedre tjenester. Slik sett plasserer de endringene i det offentlige til høyre og nede i modellen for ni mulige utfall. Litt av forklaringen til dette kommer videre i dette kapittelet (Hood & Dixon, 2015).

Endringer i det offentlige har kommet gjennom nye metoder for styring og kontroll. Rutiner har blitt tydelig endret gjennom informasjonsteknologi, samtidig som det har vokst frem en gruppe med politiske spesialrådgivere. Parallelt med privatisering av nøkkelbedrifter har det vokst frem private tilbydere av tidligere offentlige tjenester og en egen reformindustri (Hood & Dixon, 2015, s. 42-43).

Ved ny informasjonsteknologi kommer muligheten for å trekke ut data som kan gi informasjon om produktivitet og effektivitet. Utfordringen blir å finne felles måleparametere som kan si noe om dette. Noe som synes å variere utfra hvem som skal presentere data. Statistikk og data kan fremstilles på flere måter, og gjerne ut fra hva som passer de enkelte fraksjonene best. Samtidig pekes det på at måling og kontroll, kan på områder med incentiver for å støtte opp under effektivisering. I alt virker kostnadsanalyser å være fraværende sett mot styring og offentlige tjenester, til tross for datafangst mulighetene som nå foreligger både ved kategoriserings og sammenstillings muligheter (Hood & Dixon, 2015, s. 62-64).

Ved å se på utviklingen av pengeforbruket fra 1980 til 2010 har disse relativt sett økt i perioden. Om det er utgiftene som er måleparameteren så kan det sies at det offentlige har gjort det bra, da løpende lønns- og driftskostnader har økt i perioden. Disse kostnadene er dessverre ikke sammenlignet med inntektsgrunnlaget, eller produksjon av tjenesteyting – som på mange måter er essensen for hva styringsmaktene skal levere til det offentlige (Hood & Dixon, 2015, s. 82-85). Enkelte områder innen offentlig administrasjon kan vise til inntektsgrunnlag, slik som skattekontoret. Britene har sentralisert tjenesten, samt investert stort i IT prosjekter. Om dette har vært lønnsomt, kommer an på hvordan du bruker tallene. Relativt har kostnadene økt innen skattesektoren, men kostander sett mot avkastning (inntjening) har forholdsmessig gått ned. Implisitt ligger det i dette at økt innsats har medført økt skatteinngang (Hood & Dixon, 2015, s. 104-106).

---

En gjennomgang av det offentlige i England og Skottland gir lite holdepunkter for at offentlig administrasjon har blitt mer effektive, produktive eller har levert bedre tjenester. Ombudsmannen skal ivareta borgernes rettigheter og trygge at det offentlige ikke gjør urett mot disse. Erfaringene som Hood and Dixon (2015, s. 124-127) kommer frem til er at i tredveårsperioden har det vært en økning av klager som har truffet ombudsmannen. Slik sett har det offentlige fallert innen dette ansvarsområdet i NPM perioden. I tillegg tilsier funn at driftskostnader har økt, og hvor det er vanskelig å spore gode prestasjonsmål. Hvor det heller ikke kan spores systematiske sammenligninger eller før-etter kostnadsbilder mellom offentlige administrasjoner (Hood & Dixon, 2015, s. 150-153). Det en kan se er endringen av personell som jobber innen informasjon hvor det var en fallende trend frem til årtusensskiftet. Likevel kom en markant oppsving innen gruppen kommunikasjon og markedsføring etter år 2000, hvor gruppen har vektlagt presentasjoner (Hood & Dixon, 2015, s. 173-175).

Det er manglende spor på at NPM i perioden 1980 til dags dato, at det offentlige fungerer bedre, og koster mindre. Tvert imot er det klare indiser på at driftskostnader har økt jevnt med fallende leveringsevne. Økte driftskostnader skyldes gjerne tjenesteutsetting, hvor disse tjenestene kjøpes tilbake, og ikke økte lønnskostnader. For å kutte kostnader, kan en ikke se på enkelt deler, en må inkludere helheten i løpende utgifter: lønn, konsulenter, IT, OPS (offentlig-privat-samarbeid) og eiendom. I tillegg må det innføres faste måleparametere som danner grunnlaget for sammenligning, disse må ikke alternere etter hvem som styrer. Ønsker en å effektivisere må en bruke erfaringer fra de avdelinger som har klart dette som svar på indre og ytre press (Hood & Dixon, 2015, s. 178-197).

Boken til Hood and Dixon (2015) synes på flere måter å ha en før – etter tilnærming hvor de ser hva status var før innføringen av ulike NPM prosesser. Når disse har fått virket ser de så på hva effektene av disse var. Noe som synes å utebli da er hvordan selve prosessene utfoldes. Hva som skjer innad i de ulike virksomhetene og de kompleksitetene som kan oppstå der. Selv med store statistikk grunnlag vil ikke dette si noe om den interne utfoldingen og hvorfor ulike innføringer er komplekst, men mer om resultatet. Det offentlige i Storbritannia vil i modellen for ni mulige utfall plasseres i nedre høyre hjørne på utfallet, posisjon 5-6-8-9, hvor beste alternativ er at det koster det samme for lik leveranse (Hood & Dixon, 2015).

Det Danske forsvar implementerte et prestasjonsverktøy i perioden 1989 – 2006 som medførte endringer i kostnadsvurderinger, målinger og regnskapsførsel (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007). Endringen skulle brukes for å se hvor effektive og produktive det Danske forsvar var.

---

En av hoved pådriverne til dette var den Danske riksrevisjonen. På den ene siden argumenterte de for hvorfor og hvordan det Danske forsvaret skulle endres. I tillegg var de en del av den gruppen som foresto slike endringer. Når disse endringene var gjennomført, skulle de ta på seg jobben med å revidere etterlevelsen til det Danske forsvaret av de retningslinjene de selv hadde vært en forkjemper for (Skærbæk, 2009). Erfaringer fra det Danske forsvar er at det fremdeles investeres og forbrukes ressurser i systemet for at en skal møte forhåpningene om forventet avkastning (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 243). Programvaren som var en del av prosjektet var blant annet fra det tyske selskapet SAP AG, som er en leverandør av programvare for det norske forsvar. Noen av effektene ved at berørte i det Danske forsvaret blir utsatt for endringer av prestasjonssystemer er at de blir mer hybride. I den forstand at de blir litt operativt offiser og litt administrativt. Rendyrking av profesjonen uteblir, og flere ansatte får mer kompetanse som er relevant for det sivile markedet. I tillegg ser en at det har vært et stort trykk fra overordnede ledd som ministeriet om å få implementert nye løsninger, til tross for de manglende effektene som endringen teoretisk skulle medføre (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 265-266). Studien til Skærbæk and Thorbjørnsen (2007, s. 243-244) viser at innføringen av nytt prestasjonsverktøy og regnskapssystem har klare trekk til NPM reformer. Bekymringen til de danske offiserene var at slike systemer ville rokke ved identiteten deres som offiserer og konvertere dem til sivile ledere. Ved å bruke aktør nettverksteori (ANT) ønsker forfatterne å se hvordan identiteter kan påvirkes i komplekse nettverkskonstruksjoner. ANT inkluderer mer enn bare mennesker, teorien ser på hvordan det er en kontinuerlig vekselvirkning og gjensidig påvirkning, som er med på å forme individers identitet (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 245-249).

Endring av regnskapssystemer skjer også i det private. En studie viser at det er ikke problematisk med innføring av nye prinsipper. Det er mange interessenter og suksessraten avhenger gjerne av interessenter, pådrivere og at gammel organisasjonsstruktur forvitrer slik at det er ingen igjen som kan stille gode spørsmålstegn ved innføringen av nye kalkuleringsprinsipper (Briers & Chua, 2001). Erfaringene til Briers and Chua (2001, s. 246, 263) viser at når den interne kompetansen dør ut som følge av naturlig avgang, omorganisering, nye sjefer og endrede trender så ebber interessen for det gamle og kjente ut. I tillegg til at eldre systemer ikke blir ivaretatt. Nye systemer vokser frem og blir forherliget av ny ledelse, interessenter og konsulenter. I deres studie strakk implementeringsfasen av nytt kalkuleringsystem seg over to år. Når konsulentene forsvant, sammen med kompetansen, vokste det frem en hybrid løsning som hadde forankring innad i bedriften.

---

Skærbæk (2009) viser til at det er en rekke implikasjoner som kommer med at styrende etater både skal modernisere og foreta revidering av hva de har kjempet for å innføre som overordnet etat til offentlige virksomheter. Likevel har dette vært mulig gjennom sterke medspillere som har implisitt støttet en slik sammenblanding. Historikken viser til at innføring av nye prinsipper og prosjekter i Forsvaret er initiert av Finansdepartementet (NOU, 2003; Statskonsult, 2006). Videre ser vi at Riksrevisjonen har støttet innføring av periodiseringsprinsippet i statlige etater (Riksrevisjonen, 2003, 2012), som tilsier et press fra overordnet hold om innføring av bedriftsøkonomiske prinsipper i det offentlige.

### 2.1.3 Mål- og resultatstyring

*«Mål- og resultatstyring har vært det overordnede styringsprinsippet i staten siden midten av 1980-tallet. Det er forankret i Stortingets bevilgningsreglement og Reglement for økonomistyring i staten med tilhørende bestemmelser» (SSØ, 2010, s. 11).*

Bredt kan en oppfatte mål- og resultatstyring som en styringsfilosofi, et prinsipp eller en ide om styring som tilpasses den enkelte etat. Ved hjelp av styringstankegang kan en som utgangspunkt vri fokuset fra regler og prosedyrer til resultatorientering. Noe som kan løses ved interaksjon og dialog rundt enhetens resultatkrav, økt fristilling og mindre detaljstyring. Styringsteknisk er mål- og resultatstyring et dualistisk verktøy, hvor det legges opp til både autonomi og styring. På den ene siden skal enheter få stor frihet i valg av virkemidler og disponering av ressurser for å nå egne målsettinger. Paradoksalt nok skal en på den andre siden bli underlagt et resultatrapporteringsregime, for at tilhørende myndighet skal kunne utøve mer styring og kontroll (SSØ, 2010). Offentlig styring bærer preg av styringsfokus mot driften og mindre mot resultatet. Mål- og resultatstyring kommer som følge av økt fokus på effektiv utnyttelse av offentlige midler. For å gjennomføre gode målinger vil en være avhengige av regnskapsinformasjon for å se prestasjoner i forhold til ressursbruk (NOU, 2003, s. 23).

Virksomheter må kjenne til overordnede strategier for at de skal kunne styre mot langsiktige mål. Grunnleggende forutsetning er at mål er konkretisert slik at de kan vurderes metodisk kvantitativt eller kvalitativt. Ved et slikt utgangspunkt kan en virksomhet ha grunnlag for læring, utvikling og forbedring om resultatmålingen er hensiktsmessig. Mål- og resultatstyring er fra statlig sektor anbefalt å ta utgangspunkt i styringshjulet med tilhørende prosesser. Prosessene det tenkes på er: overordnet mål og strategi, styringsparametere, resultatmåling og vurdering, læring og forbedring (Forsvarsstaben, 2014, s. 6).

---

Overordnet mål og strategi gir en beskrivelse av formålet og de mål som ligger til grunn for virksomheten. En kartlegging av tjenester og aktiviteter følger naturlig av dette, som skal være en naturlig del av strategien gitt av virksomhetens ledelse. For å kunne følge opp verdiskapningen i bedriften må en klargjøre årsak-virkningssammenheng som ligger til grunn for resultatkjeden (Forsvarsstaben, 2014, s. 6-7).

Forsvarssjefens underlagte sjefer er gitt frihet til å disponere ressurser og virkemidler som trengs for å nå målsetninger som underbygger og støtter overordnede mål, oppdrag og resultatkrav. Underlagte sjefer skal prioritere å nå sine mål og resultatkrav på en effektiv måte (Forsvarsstaben, 2014, s. 10). Virksomhetens mål er hengt opp under Forsvarssjefens målbilde. Hvor det prioriteres områder for strategisk styring i Forsvaret. Operasjonalisering av overordnede mål vil medføre at disse vil gi de aktiviteter som skal produseres og gjennomføres (Forsvarsstaben, 2010, s. 10). Forsvaret har en generisk modell (Forsvarsstaben, 2010, s. 32-33) hvor målbildet er forankret i balansert målstyringsmodellen til Kaplan & Norton (Busch, et al., 2009, s. 228) (Gjønnes & Tangenes, 2012, s. 61) (Hoff, 2016, s. 320). Balansert målstyring kan være et verktøy som synliggjør for ledergruppen og de ansatte hvordan en ønsker å nå korte og langsiktige strategiske målsetninger. En må kunne se på utviklingen gjennom flere perioder for å se om det gir resultater, selv om tidsdimensjonen synes å utebli fra balansert målstyring (Madsen & Stenheim, 2014).

Her vil det være interessant å se de praktiske implikasjonene overgangen til periodiseringsprinsippet vil være for Forsvaret, for og effektivt løse pålagte oppdrag med tildelte ressurser som et grunnlag til gjeldende målbilde.

## 2.2 Metode

I denne besvarelsen så ønskes forståelse og innsikt i foranledningen for implementering av, og hvilke praktiske konsekvenser periodiseringsprinsippet gir som styringsverktøy, gjennom en kvalitativ tilnærming. Vitenskaps teoretisk ståsted for denne analysen er en fortolkende tilnærming, interpretivisme, til prosessen som ønskes belyst (Mehmetoglu, 2004, s. 15).

Case studier gir grunnlag for innsyn i ulike eksperters kontekster, hvor disse har detaljkunnskap. Case studie gir muligheten for et nyansert bilde på virkeligheten, samtidig som det bidrar til utvikling av egne ferdigheter og kompetanse. Ved å studere virkeligheten gjennom casestudier får en nærhet til hva en studerer, og får testet forskningen og dens effekt (Flyvbjerg, 2010). I



---

denne studien så er det en rekke komplekse prosesser som kommer ved implementeringen av nytt regnskapsprinsipp, som adderes til et allerede eksisterende prinsipp. Selve implementeringen strekker seg over flere år, når en ser på det historiske bakteppet. Utviklingen av dette og kompleksiteten kan på en god måte følges gjennom et case studie (Flyvbjerg, 2010). En fordel med case studier er dens evne til å gå i dybden innen ulike områder, og gjennomføre observasjoner som kan ende opp med «sorte svaner», eksempler som falsifiserer enkelte hypoteser (Flyvbjerg, 2010, s. 472). En stor fordel med åpne case studier er dens mulighet til å fortelle historien i dens mangfoldighet, de kompleksiteter og motstridende elementer som ligger til bakgrunnen for og implementeringen av periodiseringsprinsippet. Gjennom dette vil leseren få mulighet til å få et unikt innsyn om implementeringsprosessen og kan således danne sitt eget inntrykk av hva dette innebærer for forsvaret. En narrativ undersøkelse fremstiller fortolkninger fra deltakerne, forskeren og andres perspektiv (Flyvbjerg, 2010, s. 482-485).

Jeg ønsker å få innsikt i hvordan den praktiske innføringen av regnskapsprinsippet vil bli i Forsvaret som virksomhet. Realiseringen av regnskapsprinsippet sees her som en prosess og operasjonaliseres gjennom informantenes opplevelse av denne. Utvalget av informanter er gjort på bakgrunn av deres kjennskap til denne prosessen. Jeg vil benytte meg av en kvalitativ semistrukturert intervjuguide og dokumentdata for å få svar på hvilken måte denne prosessen pågår. Spørsmålene i intervjuguiden er ment å operasjonalisere sider ved prosessen, gjennom informantenes opplevelse av nytt regnskapsprinsipp. I tillegg legges et bredt datagrunnlag til grunn som danner rammen for historien og innføringen av nytt regnskapsprinsipp (Mehmetoglu, 2004, s. 46). I denne besvarelsen så ønskes forståelse og innsikt for hvilke praktiske konsekvenser periodiseringsprinsippet gir ved implementering som styringsverktøy. Informasjons- og datainnhenting sees gjennomført ved hjelp av dokumentdata, teori, observasjon og intervju. Analyse vil gjennomføres underveis som data samles inn, i tillegg til etter endt datainnsamling. Slik sett vil en casestudie være en naturlig tilnærming for å besvare problemstillingen (Mehmetoglu, 2004, s. 46).

Oppgaven er basert på feltarbeid, hvor målet er å rekonstruere en kjede av relaterte hendelser som påvirket innføringen av nytt prinsipp. Feltarbeidet inkluderer direkte observasjon fra eget finansielt og operasjonelt internrevisjonsarbeid, semistrukturerte intervjuer og samling av dokumenter. I besvarelsen er det sett på de erfaringer som er samlet fra økonomisk arbeid med Forsvaret siden 1994. Fordelen med denne tilnærmingen er at det gir mulighet for beskrivelse av en rekke forvaltningserfaringer over tid (Flyvbjerg, 2010).

---

Problemformuleringen har på flere måter satt meg inn i hva jeg realistisk kan finne ut av. Herunder datainnsamling som gjennomføres på grunnlag av tre forhold: å snakke med og spørre mennesker, å observere fysiske spor og resultat av menneskelig aktivitet (Esaiasson, Gilljam, Oscarsson, & Wägnerud, 2012, s. 193-195). Ved nevnte problemformulering la jeg opp til at personer med kjennskap og kompetanse til gammelt og nytt økonomiske prinsipp skulle uttale seg. Noe som legger grunn for kvalitativ undersøkelse med tilhørende datainnsamling og senere analyse. En stor fordel med intervjuene var muligheten for interaksjon og hvor enkelte uventede poeng kunne følges opp mot informantene (Esaiasson, et al., 2012, s. 251-252).

Videre steg i dataanalyse var: forberedelser til datainnsamling, valg av intervjupersoner, intervjuguide, intervjusituasjonen, analysestadiet, sammenfatning av innsamlet materiale og en generell sammentrekning (Esaiasson, et al., 2012, s. 257-277). Hele poenget var å legge en god plan for hvordan jeg ønsket å besvare problemformuleringen. Disse forberedelsene og planene gav dybdekunnskap på eget område og gjorde meg mer robust til å takle avvik fra opprinnelig plan. For enkelte ganger kom det opp formuleringer og meninger som jeg fanget opp der og da, siden kapasiteten til dette var styrket ved gode forberedelser.

Periodiseringsprinsippet er godt kjent i privat sektor og det er mye tilgjengelig teori og erfaring som kan belyse området. Det er i stort fem anvendelsesområder for samtaleintervju, av disse kan teoritestning og supplement til annen forskning synes å treffe problem formuleringen. Teoritestning da det finnes mye forskning og erfaring rundt både kontant og periodiseringsprinsippet. Supplement til annen forskning i form av at det er gjennomgått pilottesting av 10 offentlige organisasjoner om testing og utprøving av nytt prinsipp (Esaiasson, et al., 2012, s. 252-257).

Fra våren 2015 til våren 2016 har jeg gjennomført operasjonell og finansiell internrevisjon innen en rekke områder ved virksomheten. I tillegg har jeg fulgt innføringen av periodiseringsprinsippet som lokal innføringsleder ved organisasjonen i perioden november 2014 til april 2016. I løpet av denne perioden har jeg kunnet utforske i detalj koblinger mellom regnskap, strategi, mål- og resultatstyring i avdelingen. Jeg har også samlet inn ekstra dokumenter fra 1990-tallet som beskriver Forsvarets økonomi- og virksomhetsstyring.

---

### 2.2.1 Datainnsamling

Gjennom egen arbeidssituasjon har det vært mulig med tilgang til personell som har budsjett- og regnskapsansvar. I tillegg er personell som har gjennomført innføring av periodiseringsprinsippet med tilhørende regnskapsstandarder tilgjengelige. Deltakere av statlig periodisert pilotprosjekt var i stort ikke tilgjengelige. Det jeg ser er at flere hadde skiftet jobb siden slutt rapporten for prosjektet ble skrevet i 2009. Ved intervjuforespørsel til 3 personer i ulike pilotorganisasjoner, har jeg av en blitt henvist til DFØ, en har avvist forespørsel og den tredje sendte epost med svar som sammenfalt med konklusjonen til pilotprosjektet (Mehmetoglu, 2004, s. 50-59).

Ved å søke personell som er knyttet direkte til periodiseringsprinsippet i Forsvaret, enten ved at de har innført det eller skal bruke det – tilsier en noe homogen masse, likevel vil informantene ha forskjellig utdanning og kompetanse som kan gi forskjellige oppfatninger om hva periodiseringsprinsippet kan gi. Gjennom tre forskjellige dybdeintervjuer åpnet det seg muligheter for andre relevante informanter i form av en «snøball effekt», i tillegg til 10 lengre samtaler. Noe som gav nyttig informasjon fra andre kilder (Mehmetoglu, 2004, s. 60-67).

I tillegg til intervjuer og samtaler har jeg sjekket ut dokumenter som er relevante i forbindelse med effektivisering og innføringen av periodiseringsprinsippet i Forsvaret:

- I 1991 ble det gjennomført en pilotstudie i Forsvaret som sjekket sammenstilling av regnskapsinformasjon, ressursbruk og virksomhetsplaner og effekten av dette. Prosjektet ble avsluttet med rapport i oktober 1994 (FFI, 1994a, 1994b).
- I 2001 ble det oppnevnt et utvalg som skulle vurdere fordeler og ulemper ved henholdsvis kontant- og regnskapsprinsippet. Resultatet ble en norsk offentlig utredning «*Hva koster det? : bedre budsjettering og regnskapsføring i staten*» (NOU, 2003).
- I 2003 avga Riksrevisjonen sin undersøkelse av effektivitet i planlegging og styring (Riksrevisjonen, 2003)
- I 2006 gav Statskonsult en rapport som omhandlet erfaringer med innføring av periodiseringsprinsippet i 10 statlige etater (Statskonsult, 2006).
- I 2008 gav Direktoratet for økonomistyring ut en anbefaling om føringsprinsipper i Staten med vekt på kontoplaner og regnskapsprinsipp (SSØ, 2008a)

- 
- I 2009 ble pilotprosjektet vedrørende periodiseringsprinsippet i 10 statlige virksomheter avsluttet. Erfaringene fra dette ble gitt i «Gul bok 2009-2010» (Finansdepartementet, 2010).
  - I 2012 gav Riksrevisjonen ut en rapport som påpeker svakheter i Forsvarssektoren sett mot budsjettoppfølging, kontering og den økonomiske situasjonen (Riksrevisjonen, 2012)
  - I 2015 gav et utvalg ut en utredning som omtalte: «*Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring: Budsjett og regnskap i staten*» (NOU, 2015)
  - I 2015 ble McKinsey rapporten om modernisering og effektivisering i forsvarssektoren gitt til Forsvarsdepartementet (McKinsey, 2015)

I tillegg til disse dokumentene har jeg tilgang på en del informasjon fra Forsvarets sider, som er unntatt offentligheten. Gevinstregnskapet som ligger til grunn for innføringen av periodiseringsprinsippet er delvis unntatt offentligheten. I Forsvarets systemer er det registrert i dokumentdatabasen med tittelen *Gjennomføring av logistikk prosjektet*, og består av ca. 622 dokumenter, hvorav 15 er knyttet til gevinstrealisering. Driftsregnskapet for perioden 2008 til og med 2015 er også unntatt offentligheten. Driftsregnskapet gir innsikt i hvordan forskjellige kostnader er postert, og hva som synliggjøres som direkte kostnader knyttet til periodiseringsprosjektet og hva som er kontert på andre kontoer.

### 2.2.2 Det kvalitative intervju som metode

*«Formålet med intervju er å få fylldig og omfattende informasjon om hvordan andre mennesker opplever sin livssituasjon og hvilke synspunkter og perspektiver de har på tema som blir tatt opp» (Thagaard, 2009, s. 87).*

Den kvalitative undersøkelsen har til hensikt å gi innsikt i et nytt område for Forsvaret. Intervjusettingen har gitt meg mer dybde og innsikt enn det tall alene kunne ha gitt meg. Selv om egen internrevisjon har kartlagt og tallfestet områder med avvik, som videre kan kobles mot kvantitative spørreskjemaer. Både kvalitativ og kvantitativ tilnærming har gitt et godt informasjon og datamateriale (Johannessen, et al., 2010).

Mandag 8. februar 2016 ringte jeg til kontaktperson som var ansvarlig for Statskonsult AS<sup>9</sup> sin rapport fra pilotprosjektet om innføring av periodiseringsprinsippet i 2006. Formålet var å finne

---

<sup>9</sup> Nå DIFI – Direktoratet for forvaltning og IKT

---

frem til kontaktpersoner ved de ulike pilotavdelingene som gjennomførte periodiseringsprinsippet, slik at en kunne identifisere aktuelle informanter. Her kom det frem at arkivet ble destruert i forbindelse med overgangen til DIFI. Kontaktpersonen foreslo å kontakte DFØ, hvor en annen person ble navngitt i Forsvarsdepartementet eller bedriftene direkte for samtale, de ulike personene<sup>10</sup> har jeg ikke fått svar ifra. Flere fra pilotprosjektet ble invitert til intervju, kun en av dem gav tilsvarende pr epost, resten takket nei. For å gjennomføre intervju har jeg vært i kontakt med: Jernbaneverket, Forsvarsbygg, Forsvarets Regnskapsavdeling, Forsvarets Personell og vernepliktsavdeling, prosjekt LOS og Forsvarsstaben økonomistyring. Informantenes svar til intervjuguiden flettes inn i besvarelsens kapittel 4, uten at jeg fremhever hvem av de som kommer med informasjonen.

I løpet av høsten 2015 og våren 2016 ble det gjennomført 3 intervjuer av nøkkelpersoner og gjennomført 10 lengre samtaler med Controllere i Forsvaret, vedrørende deres rolle i innføringen av periodiseringsprinsippet. Flere interne fra Forsvaret var forespurt, men valgte av ulike grunner og ikke stille til samtale.

Intervjuguiden er halvstrukturert og legger opp til at informant skal svare ut fra egne erfaringer. Svarene vil avhenge hvilken rolle den enkelte har hatt, eller har ved intervju sett mot bruk av periodiseringsprinsippet. Enkelte informanter har ikke økonomisk utdanning, men har budsjettansvar i hundretalls millioner og oppover, som de skal svare for. Andre informanter har både budsjettansvar, økonomisk utdanning og har vært en del av innføringsprosjektet for prinsippet i Forsvaret. Disse ulike rollene tilsier at erfaringene vil oppfattes forskjellig. Personlig har jeg den fordel ved å inneha både militær operativ og økonomisk kompetanse, som satte meg i stand til å se utfordringene de ulike informantene hadde. Samtidig som fagspråket var kjent uavhengig av kompetanse bakgrunn til informantene. Styrken var at jeg kunne formulere, utdype og forklare spørsmål settingen til alle informanter, uavhengig av utdanning og erfaring. Dette la grunnlaget for en naturlig flyt i intervjuet, slik at intervjuet ble mer som en dialog, kontra en kunstig spørsmål og svar seanse (Mehmetoglu, 2004, s. 67-71).

Flere av informantene var meget opptatte, som gjorde at jeg var innstilt på en intervjuetsetting som passet de enkelte informantene. To er intervjuet på deres kontor og en pr telefon. I tillegg har jeg gjennomført 10 lengre samtaler med Controllere i Forsvaret, når vi har møttes ved

---

<sup>10</sup> Navnene på personene er bevisst utelatt

---

innføringsseminarer knyttet til periodiseringsprinsippet. Erfaringen med telefonintervju er at det ble mer effektivt enn personlig møte, i tillegg til at telefonintervjuet ble dobbelt så langt. Det virker som informanten frigjorde seg litt mer ved en distansering. Ulempen var at jeg ikke fikk være med på den mellommenneskelige mimikken og signalene som kommer frem ved personlige intervjuer (Mehmetoglu, 2004, s. 70-79).

### **2.2.3 Etterarbeid av empirisk datamateriale**

Datafangst har bestått av teoriinnsamling, datagrunnlag, egne erfaringer og intervju. Slik sett legges grunnlaget for en metodetriangulering som kan bekrefte, avkrefte eller si noe relevant rundt forskningsspørsmålene – slik sett øke troverdigheten til resultatet (Mehmetoglu, 2004, s. 90-92). Likevel skal dataene presenteres på en forståelig måte, en ting er data – en annen ting er hva har jeg egentlig funnet ut og hva jeg skal presentere leseren. Gjennom datafangsten har jeg samlet inn relevant informasjon som kan si noe om foranledningen og implementeringen av periodiseringsverktøyet. Analysen vil gi grunnlaget for hvordan dette skal forklares og fremstilles. En måte å behandle fangsten på er gjennom koding, narrativ struktur og metaforbruk (Mehmetoglu, 2004, s. 100-101).

### **2.2.4 Styrker og svakheter ved valgt metode**

Validitet eller gyldighet vil ved denne undersøkelsen tilsi i hvilken grad en kan trekke gyldige slutninger om hva en satte seg som formål å undersøke. En operer gjerne med ytre og indre validitet hvor ytre tilsier at resultatene fra undersøkelsen kan i en viss grad generaliseres. Indre validitet brukes om muligheten en studie gir til at funnene kan forklares gjennom den antatte hypotesen. Ytre og indre validitet kan kjennes igjen som ekstern og intern validitet (Mehmetoglu, 2004, s. 143-144). Reliabilitet tilsier at det er lite variasjon i målingene mellom hver gang undersøkelsen gjennomføres, gitt samme betingelser. Ved stor variasjon, så tilsier det at studien er lite reliabel. Høy reliabilitet garanterer derimot ikke at det den måler er den egenskap den er ment til, altså validiteten (Mehmetoglu, 2004, s. 143-144).

Hvordan kan en da gjennom undersøkelsen si noe om at en undersøker det en er ment å si noe om? Spørsmålet blir i så måte om en undersøker de rette tingene gjennom å stille korrekte spørsmål. Utfordringen her er at informanter ikke nødvendigvis svarer helt på den en spør om, gitt at en har en formening om hva som ligger i innholdet av det forespurte. Hvordan enkelte tolker, eller ikke tolker settingen avhenger gjerne av egen kompetanse både teoretisk og rent

---

praktisk. Innen de spørsmålene som er stilt er det forsøkt å ha empirisk deskriptiv tilnærming, slik at det er muligheter å få målinger. Kontra det normative som kan gi en del meningsutsagn som ikke nødvendigvis er forankret i tall, men i informantens opplevelse. Svarenes faktabaserte grunnlag vil antagelig variere med om du har økonomisk bakgrunn, og har terminologien inne, kontra informanter som er vant til å forbruke uten nødvendigvis ha kjennskap til økonomistyring – eller hvordan en på best mulig måte kan utnytte tilgjengelig økonomisk informasjon for å få mest mulig ut av hver tilført krone. Informantene i så måte er valgt ut i den forstand at de har økonomisk ansvar på høyt nivå, hvor noen i tillegg har økonomisk rådgivende posisjoner. Slik sett skal det være mulig å få besvart hypotesen gitt oppgavens tilnærming via operasjonaliseringen av problemformuleringen. Funnene i oppgaven vil på mange måter være overførbare til lignende organisasjoner, noe det er flere av da det er flere offentlige som har gjennomgått transformasjonen fra kontant prinsipp til periodiseringsprinsippet – kombinert med overgang til statlige regnskapsstandarder.

Informantene som er nyttet vil antagelig reprodusere de samme svarene i en tidsperiode, hvor de ikke påvirkes av ny tilgjengelig informasjon om periodiseringsprinsippet. Ved tilflyt av ny teori, erfaringer og viten kan de alternere sine meninger om hva de mener om transformasjonen. Ved intervju av andre informanter som jobber med økonomi, f.eks. Controllere på lavere nivå som bistår med rådgivning innen økonomi og virksomhetsstyring – kan en kanskje oppleve en annen respons da de kan være mer faglig opphengt – og kanskje har tyngre faglig kompetanse på hva de ulike prinsippene i den praktiske hverdagen betyr. Slik sett vil en nok oppleve svingninger i forståelsen for pro et con vedrørende overgangen – men det er nærliggende å anta at disse forskjellene vil svinge systematisk, og slik sett vil en få relativt like svar.

Foranledning til problemformuleringen peker på at det har vært gjennomført et pilotprosjekt som ville kartlegge fordeler, ulemper og annet ved endring fra det ene til det andre prinsippet. Allerede her ligger det i kortene at pilotene dannet grunnlaget for hvordan det kunne utarte seg i lignende organisasjoner. Likevel kommer det ikke konkret frem i pilotundersøkelsene hva som er så mye bedre i form av erfaringstall, fakta og annet reelt som de facto sier at det ene prinsippet er bedre enn det andre. Pilotrapporten fremhever heller ikke om det var vurdert andre prinsipper eller utvidelse av eksisterende prinsipp som kunne vært like bra for å gi nødvendig styringsinformasjon. Likevel er det nærliggende å anta at funnene ved denne oppgaven kan gi en empirisk deskriptiv tilnærming som kan gi noen fakta, selv om utvalget av informanter ikke i seg selv gir grunnlag for en tallfesting. Oppgaven gir rom for at dette kan komme frem, for å

---

understøtte de enkelte informanternes meningsutveksling. Slik sett vil de erfaringer som kommer frem fra undersøkelsen være overførbare og generaliserbare i en kortere periode for lignende organisasjoner med samme styreform – som på mange måter finnes i flere statlige bedrifter.

Dokumentasjon som er unntatt offentligheten kan ikke brukes til å bekrefte eller avkrefte funn, kommentarer eller rapporter som er gitt i åpne kilder. Informasjonen kan heller ikke brukes for analytiske formål. Likevel gir informasjonen meg en trygghet og innsikt i den informasjonen som foreligger offentlig, i tillegg til at flere dokumenter har henvisninger til åpne kilder som jeg kan nytte i besvarelsen.

### **2.2.5 Egen refleksjon**

Jeg er ansatt i Forsvaret med bred erfaring og kompetanse både innen operativt og økonomisk fagområde, som setter meg i stand til å diskutere faglig med de informantene som har vært intervjuet. I tillegg kjenner jeg organisasjonen godt slik at det er lett å være med i samtalene, da mye av informasjonen er kjent. Flere informanter er på et høyere ansvarsnivå enn meg, men jeg har en bred og dyp kompetanse, slik at distanse i gradnivå ikke har vært noen utfordring. Høsten 2014 frem til april 2016 fikk jeg en rolle som lokal innføringsleder (LOIL) for logistikkprosjektet i Forsvaret (P2814). Prosjektet inkluderte innføringen av nytt periodiseringsprinsipp i Forsvaret. Gjennom LOIL funksjonen fikk jeg det praktiske oppdraget med å implementere og følge opp ulike oppdrag knyttet til periodiseringsprinsippet på vegne av overordnet prosjektgruppe.

Distansering kan være en utfordring, da jeg skriver en oppgave innen et fagområde jeg kjenner godt, og jobber med til daglig. Likevel har ikke dette vært en utfordring da kulturen tilsier lang opplæring i å skille sak og personlige meninger. Noen vil likevel hevde at jeg ikke klarer å være helt nøytral i mine analyser, da jeg kan være farget av eget ståsted.

### **2.2.6 Ethiske overveielser**

Samfunnsvitenskapelige undersøkelser griper inn i andre menneskers liv, og Jacobsen (2005, s. 45) refererer til Immanuel Kant og kategoriske imperativ som en etisk lov; at en aldri skal bruke et menneske som bare et middel. Det innebærer at det finnes etiske normer og lover som ikke skal brytes. Imidlertid fremhever Jacobsen (2005) at et slikt absolutt etisk utgangspunkt gjør mye forskning umulig. Slik sett må en ha en pragmatisk tilnærming til forskning, hvor en følger



---

et sett av standarder, knyttet til tre grunnleggende etiske krav i forholdet mellom forsker og dem det forskes på. Det ene kravet er å bli korrekt gjengitt, det andre er kravet til at forskningen bygger på informert samtykke, og det tredje er at den som blir forsket på blir respektert i sitt behov for privatliv. Disse etiske føringer har jeg trukket inn i planleggingen og gjennomføringen. Ved formidling av intervjuene, dokumentinnhenting og datafangst. I oppgaven skal informantene ikke kunne identifiseres, ei gjennom koblingsnøkler eller transkribering. Slik sett er det unntak fra meldeplikten da det ikke registreres direkte eller indirekte personopplysninger<sup>11</sup>. Dette er også bekreftet ved telefonsamtale ved personvernombudet for forskning (Johannessen, et al., 2010, s. 90-96).

Ved at noe av informasjonen er unntatt offentligheten mister en mulighet til å være åpen om de betraktninger som ligger til grunn for selve anskaffelsene som gjennomføres. Jeg tror at mer åpenhet vil skape bedre diskusjoner og beslutninger for hva som faktisk er best ressursmessig for samfunnet og Forsvaret, da eventuelle agendaer til forskjellige deltakere må akseptere en offentlig diskusjon. Der hvor jeg har kommet over informasjon som jeg mener burde ha vært offentlig, men som er unntatt offentligheten – skaper et etisk dilemma med hva jeg skal gjøre. På den ene siden ønsker organisasjonen å holde noe skjult for offentligheten, slik at de kan fortsette sine gjøremål uten innblanding fra eksterne. På den annen side ville innsyn fra eksterne ha medført mer ryddige beslutningsprosesser, og økt troverdighet til Forsvarssektorens ressursdisponeringer. Jeg har valgt å følge de etiske retningslinjene som styres av gjeldende regler.

---

<sup>11</sup> Lokalisert 31/3-2016 på: <http://www.nsd.uib.no/personvern/meldeplikt/meldeplikttest>

### 3 Caset om implementering av det nye periodiseringsprinsippet

Budsjett og regnskapssystemet til Norge har hengt sammen med den konstitusjonelle striden mellom Konge og Storting. Fra 1814 til 1869 kan Norge sies å ha hatt treårige budsjetter, da Stortinget møttes hvert tredje år (NOU, 2003, s. 30), hvor det ikke ble utarbeidet oversikt over statens inntekter og utgifter. Regnskapene fra 1814 til 1870 årene bestod i hovedsak av Finansdepartementet, hvor det ble gjennomført enkel bokføring inntekter og utgifter. Det var i 1879 at dobbelt bokholderi ble lagt til grunn etter Statsrevisjonens innstilling (Jensen & Monsen, 2009, s. 73-75). Kontantprinsippet ble tatt i bruk og innført i statsregnskapet i 1924, basert på «Budsjett og regnskapskomitéen av 1924». Kontantprinsippet har vært en del av bevilgningsreglementet siden det ble vedtatt første gang i 1928 (Jensen & Monsen, 2009, s. 78), (NOU, 2003, s. 34-39). Figuren illustrerer den historiske endringen innen forvaltningssystemer. Kontantprinsippet har vært rådende i mange år, og det er fortsatt det som brukes ved rapportering fra Forsvaret opp til overordnet nivå.



Figur 3: Utvikling av forvaltningssystemer som påvirker Forsvaret

---

En ser at sammenstilling av regnskapsinformasjon startet tidlig med en pilotgruppe i 1991, hvor det gradvis har kommet flere rapporter og prosjekter som understøtter et felles regnskapssystem. Dette har trinnvis blitt innført fra 1994, hvor Forsvaret til slutt innførte periodiseringsprinsippet som et supplement til det eksisterende kontantprinsippet. Det foreligger ingen konkrete erfaringer om hvordan grensesnittet mellom de to vil være. Det foreligger ingen tilgjengelig informasjon om hvordan Forsvarsstaben ser for seg at prinsippene skal samhandle. Rent praktisk virker de å fungere adskilt, hvor virksomheten styrer og rapporter på periodiseringsprinsippet, mens Forsvarsstaben sammenstiller informasjon og konverter periodiseringsprinsippet til kontantprinsippet. En slik konvertering er ikke gjennomført av Forsvaret før, men det er mulig at det foreligger praktiske erfaringer innen de 10 nevnte pilotavdelingene. Nedenunder følger utdyping av noe av det som har skjedd innen forvaltning i Forsvaret.

### 3.1 Noen utviklingstrekk i Forsvarets organisasjon fra 1980

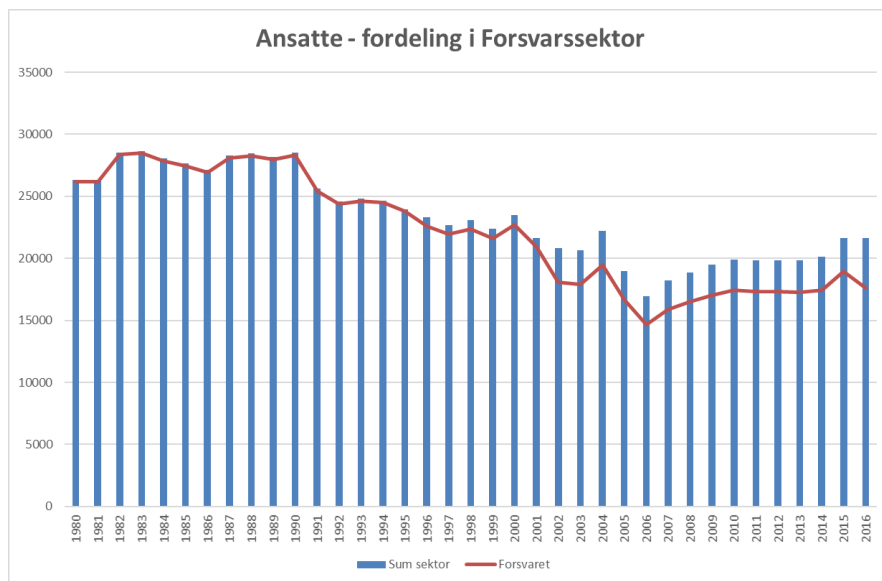
Interessant er å se hvilke endringer som har foregått i Forsvaret i perioden 1980 til 2010, om det er visse trekk her som sammenfaller med studien til Hood and Dixon (2015). Ved å bruke en offentlig database<sup>12</sup>, kan du søke frem utviklingen av ansatte innen Forsvarssektoren, herunder Forsvaret, Forsvarsdepartementet (FD) med underliggende etater<sup>13</sup>, slik som: Forsvaret, Forsvarets Forsknings Institutt (FFI), Forsvarsbygg (FB) og Nasjonal sikkerhetsmyndighet (NSM)<sup>14</sup>. Ved å se på samlet utvikling i Forsvarssektoren, bestående av Forsvaret og FD med underlagte enheter som FFI, FB og NSM, vil ansatt utvikling kunne illustreres som figuren:

---

<sup>12</sup> Lokalisert 6.juli 2016, kl 1005 på: <http://www.nsd.uib.no/polsys/forvaltning/sok.html>

<sup>13</sup> Lokalisert 6.juli 2016, kl 1034 på: <https://www.regjeringen.no/no/dep/fd/organisering-og-ledelse/etater-og-virksomheter-under-forsvarsdepartementet/underliggende-etater/id115198/>

<sup>14</sup> Forsvarets materiell etat (FMA) ble etablert 1/1-2016 og har ikke blitt lagt inn med statistikk på databasen.



Figur 4: Fordeling ansatte mellom Forsvaret og Forsvarssektoren<sup>15</sup>

Den røde linje indikerer utviklingen av personell som er underlagt Forsvaret, og de blå stolpene tilsier antall ansatte som samlet er definert inn i Forsvarssektoren. I 1980 er den største andelen personell underlagt Forsvarssjefen. Etter hvert ser en at andelen Forsvarsansatte synker, og at flere blir tilhørende etater utenfor Forsvaret, men som en del av Forsvarssektoren<sup>16</sup>. Det en ser er at antall ansatte utenfor Forsvaret, men med tilhørighet har økt fra 176 ansatte i 1980, til ~4.006 ansatte i 2016. Legg merke til at økningen av ansatte i stort er en organisatorisk endring ved at Forsvarsdepartementet (FD) har redusert Forsvaret tilsvarende med ansatte, funksjoner og avdelinger og lagt de direkte under FD.

Figuren illustrerer at det har vært en nedgang i ansatte i Forsvaret i gjeldende periode, som er ansatt under alle lønnskategorier. Nedgangen har vært fra 26.168 ansatte i 1980, til 17.623 i 2016. Her skal det nevnes at ny avdeling, Forsvarsmateriell har fått tildelt ca.1.300 ansatte fra Forsvaret<sup>17</sup>, og de skal kontrollere ca. 1/4 av Forsvarsbudsjettet<sup>18</sup>.

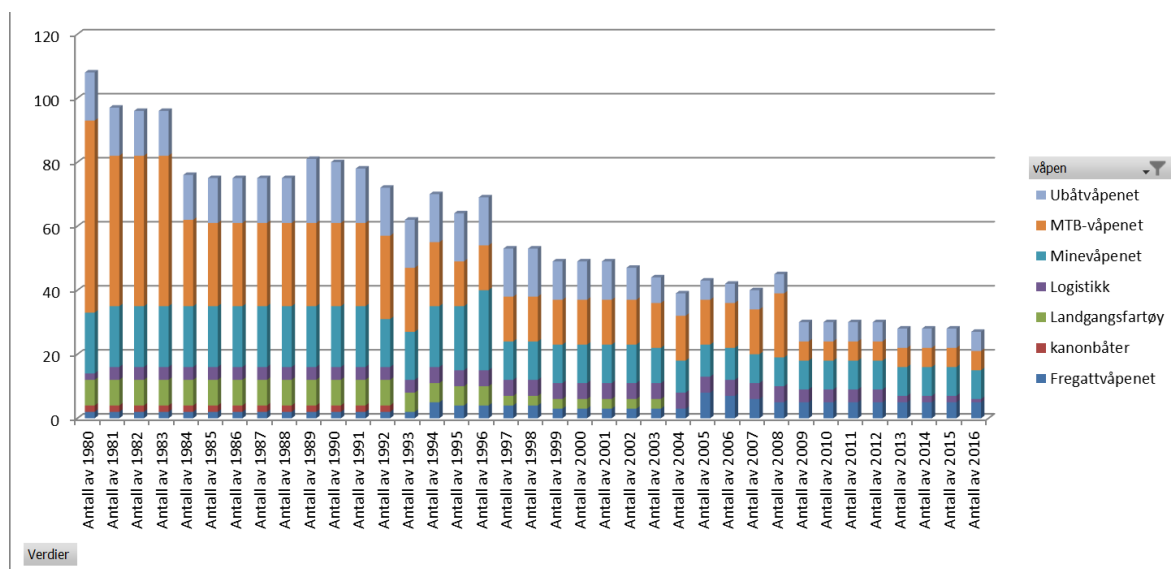
<sup>15</sup> Kilde <http://www.nsd.uib.no/polsys/forvaltning/sok.html>

<sup>16</sup> Data for: FD 1980-2015, FFI 1996-2015, FB 2002-2015, NSM 2003-2015

<sup>17</sup> Lokalisert 6.juli 2016, kl 11:25 på: <https://forsvaret.no/forsvarsmateriell/Sider/Om-Forsvarsmateriell.aspx>

<sup>18</sup> Lokalisert 20. oktober 2016, kl 19:00 på: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/forsvarsmateriell-er-etablert/id2469462/>

Ved å se nærmere på en av Forsvarets operative avdelinger, kan en fremstille utviklingen i Sjøforsvaret, og hvordan antall fartøy i marinen har utviklet seg i perioden<sup>19</sup>. Antall plattformer sier noe om utviklingen av sjøoperativt ansatte. En sammensatt statistikk over antall marinefartøy viser denne trenden:



Figur 5: Marinens utvikling i perioden 1980 til 2016

Figuren illustrerer at det var rundt 108 tilgjengelige marinefartøy i 1980, som har blitt redusert til rundt 27 i 2016<sup>20</sup>. Ved å lese langtidsplanen for Forsvaret<sup>21</sup> under Sjøforsvaret er det pr 2017 lagt opp til 18-23 fartøy i Marinen<sup>22</sup> frem til 2020, hvor tallet reduseres i takt med innfasing av nye kampfly i Forsvaret. Tallet vil da synke ned til 9-14 da både Minefartøyene og Skjold klasse korvetter er planlagt utfaset.

Budsjettbildet til Forsvaret har endret seg, og ut fra endringene om kutt i ansatte vil en kanskje forvente reduksjon i tildelingene. Forsvarets Forskningsinstitutt har sett på Forsvarets budsjett utvikling i perioden, målt i 2009 kroner (FFI, 2010, s. 9):

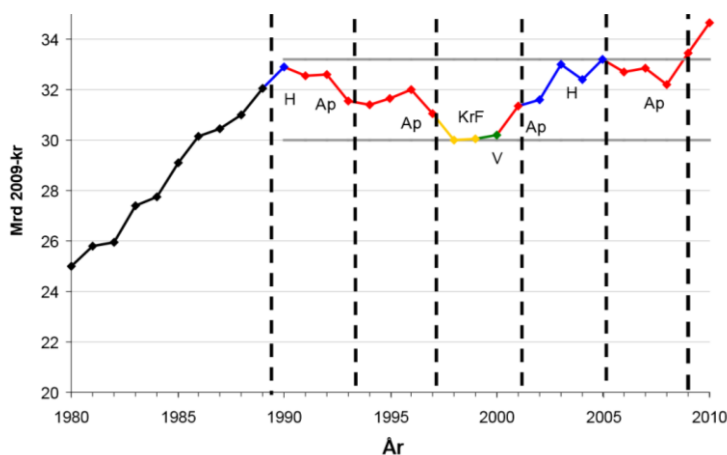
<sup>19</sup> Statistikken er bygget opp på tilgjengelige kilder fra internett. Statistikken tar ikke hensyn til fartøyene de facto har en besetning som kan seile eller om fartøyet er klarert for operativ bruk. Nettsider som er brukt: [www.google.no](http://www.google.no), [www.forsvaret.no](http://www.forsvaret.no), [www.ffi.no](http://www.ffi.no), [www.snl.no](http://www.snl.no), [www.fofo.no](http://www.fofo.no), [www.sms1835.no](http://www.sms1835.no), [www.bfo.no](http://www.bfo.no)

<sup>20</sup> Figuren tar ikke hensyn til Kystvaktfartøy, men kun Den Kongelige Norske Marine (KNM)

<sup>21</sup> Lokalisert 6.juli 2016 kl 1200 side 58 til 61 på:

<https://www.regjeringen.no/contentassets/a712fb233b2542af8df07e2628b3386d/no/pdfs/prp201520160151000ddpdfs.pdf>

<sup>22</sup> I tallet 18-23 fartøy ligger fregatt besetning på 3,5 – 5, Ubåt med 6 fartøy, Skjold klasse korvett med 5 besetninger, Minefartøy med 4 fartøy Logistikk fartøy planlagt innfaset med 3 fartøy.



Figur 6: Saldert forsvarsbudsjett 1980–2010, samt ansvarlig statsråds partipolitiske tilhørighet (FFI, 2010, s. 9)

Økonomisk utvikling tilsier oppadgående trend frem i perioden 1980 til 1990, hvor budsjettet svinger frem til 2010. I alt har budsjettet økt, til tross for at antall årsverk har gått ned. FFI har i rapporten trukket frem partipolitisk tilhørighet i noen perioder som ikke er et poeng som blir trukket inn i oppgaven. Ved at budsjettene har økt vil det være nærliggende å anta at aktivitet eller anskaffelser har økt i ulike forsvarsgrener.

De ulike figurene knyttet til Forsvarets organisasjon tilsier at administrative ledd avhengig av Forsvaret har økt i omfang, mens Forsvarets organisasjon har blitt redusert i antall ansatte. Budsjettet til Forsvaret har økt i en viss grad i perioden, men Forsvarssjefens råderett over midlene har blitt kraftig justert, samtidig som antall KNM fartøy har blitt redusert kraftig. Utviklingen har pågått i perioden som ligger til grunn for Hood og Dixon sin tidsperiode (Hood & Dixon, 2015). Tilsynelatende har Forsvaret færre ansatte, høyere budsjetter men mindre råderett og færre operative fartøy. Nærliggende blir det å si at trenden er at produksjonen går ned, mens driftskostnadene går opp. Slik sett vil periodiseringsprinsippets tanke om effektivitetsutnyttelse kunne være med på å snu denne trenden, ved at produksjonsraten kan øke. Et spørsmål i så måte kan være om periodiseringsprinsippet skulle vært innført før?

### 3.2 Utvikling for Forsvaret innen forvaltningssystemer, frem til høsten 2014

I september 1991 satte Forsvarets overkommando ned en prosjektgruppe som skulle kartlegge mulighet for kobling av regnskapsdata, ressursbruk og virksomhetsplaner. Tanken var å aggregere regnskapsinformasjon opp til Forsvarssjefen slik at denne kunne bruke tallene som et beslutningsgrunnlag. I starten var det 20 pilotenheter som ble redusert til 13 i løpet av oktober 1993. Resultatet fra studien konkluderte med at Forsvarets avdelinger så stor nytte i en

---

vurdering og fordeling av midler, slik at ressursstyringen kunne bli mer helhetlig. Piloten ble en støtte til et annet prosjekt i regi av FFI (Forsvarets Forsknings Institutt), som het *Støtte til utvikling av økonomistyring i Forsvaret* (FFI, 1994b). Økonomistyringsprosjektet ble satt ned i juni 1992 av Forsvarets overkommando i samarbeid med Forsvarsdepartementet, og avsluttet desember 1994. Ett av formålene med dette prosjektet var å se på anvendelse av bedriftsøkonomisk prinsipper som kunne nyttes i Forsvaret. Herunder skulle en se på: internprising, kostnadsfordeling, kalkulatoriske renter, avskrivninger og bedriftsøkonomiske lagervurderinger (FFI, 1994a, s. 7).

FFI mente at kontantprinsippet i stor grad var for å dekke informasjonsbehovet til Stortinget og politikere, og er lagt på et makroøkonomisk nivå som ikke er forenlig med de bedriftsøkonomiske prinsippene (FFI, 1994a, s. 14). FFI gjennomførte spørreundersøkelser og tok kontakt med andre offentlige instanser for kartlegging av hvilke bedriftsøkonomiske prinsipper som ble nyttet i internregnskap og hvilke erfaringer disse hadde med disse. Erfaringer viste til at enhetlige og konsistente prinsipper gav best styringsinformasjon, noe som kunne trygges gjennom standard rammeverk for utforming og føring. I tillegg var en kritisk suksess faktor: kompetanse og kontinuitet innen fagområdet for internregnskap. Videre viser erfaringer fra Forsvaret at det er stort fravær, eller manglende kobling mellom resultatmål og kostnadspådrag (FFI, 1994a, s. 10,15,18). FFI mener at de gjennom sine prosjekter har kartlagt hvilke bedriftsøkonomiske prinsipper som inkluderes og innarbeides i Forsvaret slik at en kan styre økonomisk godt sett mot virksomhetsplan. Likevel ser de at arbeidet vil forvitte da det tydelig ikke settes ned nødvendige ressurser som kan prioritere en slik inkludering (FFI, 1994a, s. 26). Det var ingen av informantene som kjente til FFI sine prosjekter, selv om de var kjent med at Forsvaret har fått mye korreks for manglende ressurskontroll. En forklaring her kan være at de ikke satt i slike posisjoner at problemstillingen og prosjektene var aktuelle for dem.

Forsvarets Forskningsinstitutt gjennomførte i 1994 et pilotprosjekt som tok utgangspunkt i innføringen av et felles regnskapssystem for Forsvaret. Formålet med prosjektet var å skape et felles regnskapssystem som gir ressursoversikt koblet mot virksomhetsplanen. Hovedkonklusjonen til studien var deltagerne i undersøkelsen var svært positive til et felles virksomhetsregnskap (FFI, 1994b, s. 12).

---

I 2000 startet Forsvaret opp med prosjekt GOLF, som senere har skiftet navn til LOS. Formålet var utvikling av et felles integrert forvaltningssystem (FIF) som skulle ivareta: styring, kontroll, personell, materiell, innkjøp, vedlikehold og økonomifunksjoner<sup>23</sup>.

Den 14. september 2001 ble det oppnevnt et utvalg i kongelig resolusjon som skulle vurdere fordeler/ulemper mellom kontantprinsippet og periodiseringsprinsippet (NOU, 2003, s. 8). Utvalgets resultat endte opp med norsk offentlig utredning, som fremstiller en anbefaling for hvilke regnskapsprinsipper som bør gjelde for statlig virksomhet (NOU, 2003).

I 2003 kom Forsvarets FIF 1.0 med felles lønn og eksterntregnskap. Her ble Forsvarets regnskaps- og lønnsavdelinger etablert<sup>24</sup>. Gjennom intervju fremkommer det at en hadde utfordringer med etableringen av Forsvarets regnskapsavdeling (FRA) og Forsvarets lønnsavdeling (FLA), særlig innen ressursbruken. Likevel har en fått klare indikatorer på at det har medført en betydelig mer ressurseffektiv bruk innenfor regnskaps- og lønnsadministrasjonen i Forsvaret. Dog har de blitt *best case* eksempel utad hvor McKinsey gir positiv omtal av etableringen av FRA/FLA i rapporten sin med formål å identifisere tiltak som kan frigjøre ressurser til operative evne (McKinsey, 2015, s. 6, 42). Oppfattelsen i sin tid var at etableringen av FRA/FLA kom som første trinn på vei mot tjenesteutsetting - og så har det blitt det motsatte, at en tydelig har fått til effektiv drift innenfor statlig kontekst. En av de store fordelene er konsentrering av kompetanse og kapasitetsmiljøet, og du oppnår både skala fordeler og andre muligheter ved å jobbe i slike fagmiljøer.

I 2003 avga Riksrevisjonen (RR) sin undersøkelse av effektivitet i planlegging og styring av felles forvaltningssystemer i Forsvaret (Riksrevisjonen, 2003). RR peker på at det i hovedretningslinjene for Forsvaret i 1994-98 var besluttet at Forsvaret skulle gjennom en omfattende beslutning. Sentralt i denne omstillingen var innføringen av nytt styringskonsept basert på prinsippene for mål- og resultatstyring. Videre trykk på felles løsninger kom også som følge av nytt økonomireglement i 1996. Forsvaret etablerte økonomiprojektet i 1996 og lønnsprosjektet i 1997. Disse prosjektene ble terminert i 2000, men videreført i prosjekt Golf som skulle integrere forvaltningsløsninger innen regnskap, lønn, anskaffelse, materielladministrasjon og vedlikehold, samt mulighet for personell forvaltning. Funnene til RR viser til at det er i stort tre sentrale årsaker til at forløperne til prosjekt GOLF ikke nådde

---

<sup>23</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Her-er-anklagene-mot-Forsvarets-nye-datasystem-7849487.html>

<sup>24</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <https://forsvaret.no/fakta/organisasjon/los-programmet>



---

sine mål. Manglende forankring i toppledelsen og på tvers av avdelinger var det ene. Uklare ansvarsforhold og uenighet om organiseringen var den andre svakheten. Den tredje hovedårsaken var manglende koordinering av IT aktiviteter, som medførte stor usikkerhet om det ville være teknisk mulig å gjennomføre prosjektene. Videre peker RR på at det manglet realistiske fremdriftsplaner, usikkerhet vedrørende kostnader og gevinster, manglende risikobilde med tilhørende tiltak og manglende kompetanse (Riksrevisjonen, 2003, s. 1-3).

Ønske om å sammenstille kostnadsinformasjon knyttet til ulike aktiviteter i Staten gjorde at Stortinget i desember 2003 innførte periodisert regnskapsprinsipp i 10 utvalgte statlige etater (Jensen & Monsen, 2009, s. 85). Erfaringene fra disse ble skissert i rapport fra Statskonsult i juni 2006 (Statskonsult, 2006). De 10 pilotene prøvde ut periodiseringsprinsippet sammen med statlige regnskapsstandarder i 2005. Erfaringene tilsier at disse virksomhetene har bedre grunnlag for informasjon om: effektivitet, ressursbruk, kostnadsbruk, sammenligning og økonomiske verdier. Likevel ser en at det er ledere innen økonomi og administrasjon som involverer seg, noe som hindrer å ta ut hele forbedringspotensialet. I tillegg krever det å utvikle kompetanse og regnskapsmessig forståelse innen periodiseringsprinsippet. De bedrifter som kombinerer kontantbasert tildeling med periodisert prinsipp, har fått noe merarbeid men som ikke har hatt betydning for styringen (Statskonsult, 2006, s. 1-3).

Fra 2004 som et ledd i effektivisering skulle de ansatte selv begynne å registrere arbeidstid og reiseaktivitet i FIF-portal egenregistrering. Før var dette gjennomført via papir som ble sendt til egne saksbehandlere som satt på kompetanse med dette. Dette krevde at samtlige ansatte måtte sette seg inn i dataverktøyet som kunne registrere dette. I tillegg ble det etablert roller slik at disse tidene og reisene måtte godkjennes av nærmeste foresatte i kraft av anviser – selv om anviser ikke nødvendigvis innehadde tilsvarende kompetanse som tidligere lønns- og reisemedarbeidere<sup>25</sup>. Måten Forsvaret taklet dette på, var å sende anvisere på anviser kurs av en ukes varighet, som var en teoretisk tilnærming med mye enveis informasjon, og litt tasting i selve programvaren. Kursing inneholdt ikke dybde innen de lover og regler som gjelder innen arbeids- og reisetidsbestemmelser. I 2005 kom det systemunderstøttelse til plan- og budsjettprosesser med tilhørende rapporteringsløsninger i FIF 1.0. For å utnytte dette krevdes mye kompetanse innen programvare bruk, i tillegg til analyse kapasitet og forståelse for den som skal behandle og gi råd til sine sjefer om bruken av dette.

---

<sup>25</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <https://forsvaret.no/fakta/organisasjon/los-programmet>

---

Statskonsult fikk i oppdrag av Finansdepartementet å kartlegge, oppsummere og vurdere et pilotprosjekt om periodisert regnskap i året 2005 i ti statlige virksomheter (Statskonsult, 2006, s. 2). Prosjektet ble av Statskonsult ferdigstilt i 2006. Flere av disse virksomhetene fortsatte med periodisert regnskap, hvor erfaringene ble oppsummert i kapittel 9.2 i «Gul bok 2009-2010» (Finansdepartementet, 2010, s. 103-110). Pilotprosjektet ble avsluttet 2009 og har bestått av: Fiskeridirektoratet, Forsvarsbygg, Husbanken, Jernbaneverket, Justervesenet, Kystverket, Nasjonalt folkehelseinstitutt, Norges geologiske undersøkelser (NGU), Norsk utenrikspolitisk institutt (NUPI), Universitetet i Stavanger, og Universitetet i Bergen (Finansdepartementet, 2010, s. 104).

Finansdepartementet gav i 2007 oppdrag til Senter for Statlig Økonomistyring (SSØ) om å dokumentere bruk av elementer av periodisering i virksomhetsregnskapene, og en kartlegging av hvilke kontoplaner som nyttes. Utredningen var ment som et innspill til fordeler og ulemper ved eventuelt å nytte periodiseringsprosjektets kontoplan til grunn for statlige virksomheter. Undersøkelsen omfattet i alt 227 forskjellige statlige virksomheter (SSØ, 2008a, s. 1). Utredningen til SSØ omfattet: kontoplaner, balansen, føringsprinsipper for eiendeler, lønn, inntekter og tilskudd. SSØ har kartlagt hva virksomhetene benytter på disse områdene, men fremhever ikke hva som er virksomhetenes egne behov innen standardiseringer. Funnene i undersøkelsen viser at det er forskjeller både mellom virksomhetstyper og innenfor samme type virksomhet. Forskjellene skyldes at regelverket gir virksomhetene mulighet til å føre regnskapet etter forskjellige prinsipper og standarder – noe de benytter seg av. I tillegg er regelverket og standardene forskjellig budsjettmessig og regnskapsmessig for de ulike enheter. Gjennom undersøkelsen ser SSØ at det kan være kostnader knyttet til individuelle tilpasninger. Samtidig stilles det spørsmål om ulikhetene er godt begrunnet i virksomhetens egenart og om ulike standarder og prinsipper bør opprettholdes. SSØ fremhever dette som områder som bør utredes videre sett mot fordeler og ulemper ved eventuell implementering av periodiseringsprinsippets med standardisert kontoplan (SSØ, 2008a, s. 5-6).

Økonomiprojektet FIF 2.0 kom i 2008 med vekt på økonomi, styring og forsyning, basert på programvaren SAP. Innføringen og oppgraderingen til FIF 2.0 skulle gi Forsvaret et fullstendig elektronisk basert internregnskap, forpliktelsesregnskap og grunnlag for effektiv vertikal styring og horisontal samhandel. Riksrevisjonens har gjennom undersøkelser i forsvarssektoren sett at en betydelig andel av driftsanskaffelser ikke har fulgt hovedprosessen i SAP. Selv etter tre år at systemet trådte i kraft, så følger ikke en vesentlig del av innkjøpene de rutiner som er

---

pålagt. Konsekvens av dette er redusert kvalitet på: mottakskontroll, forpliktelsesregnskap, budsjettoppfølging, kontering og den økonomiske situasjonen (Riksrevisjonen, 2012, s. 24, 92-93). SAP systemet gir tilganger avhengig av hvilken autorisasjon og rolle tildeling du har fått tildelt. Det en har sett er at mange ansatte har tilgang til lesing, endring og uttak av informasjon på tvers av forsvarsgrener som de ikke skal ha muligheter til. Blant annet som følge av dette kom det i 2011 endringer i SAP som skulle få kontroll på: tilgangsstyring, rollekonfigurasjon og kvalifikasjonsstyring<sup>26</sup>.

I 2013 ble hovedkontorene som jobber med personell slått sammen til en avdeling fra å være delt på to forskjellige, som et ledd i HRM<sup>27</sup> i FIF. Den gang var det store argumentet om felles lokalisering og kompetansemiljø som skulle medføre en reell nedbemanning innen HR<sup>28</sup> sektoren i Forsvaret. I mars 2016 har dette fortsatt ikke blitt gjennomført. Konsekvensen er at HR avdelingen nå er i en ny omstilling, hvor ny organisasjon skal på plass 1/8-2016, men samlokalisering og splitting av avdelinger skjer først i august 2017.

### 3.3 Utvikling av forvaltningssystem i Forsvaret fra høst 2014

Forsvaret ønsker en helhetlig personell styring som skulle vært integrert i FIF programmet fra 2014, kjent som HRM i FIF. Effektiviseringen skulle få mange fordeler som: bedre ressursutnyttelse, rett kompetansestyrking, frigjøring av midler til operativ ende. Konsekvens av dette har blitt et langt mer sammensatt og komplisert system som krever helt annen opplæring av datasystemer enn før, kombinert med sentralisering av roller og nedbemanning på personell siden<sup>29</sup>.

Gjennom informantene kommer det frem at det har vært en noe rosenrød fremstilling av hva som skulle komme med systemet. Fortsatt i dag er det personell kontorer spredd rundt omkring i kongeriket, gamle datasystemer brukes fortsatt da de nye programvarene ikke har kapasitet eller mulighet til å behandle essensielle personell oppgaver. Dette til tross for at hensikten med programmet har vært: å justere økonomimodellen, innføre periodisert virksomhetsregnskap, endre regnskapsoppfølging internt - horisontal samhandel, innføre anleggsregnskap, samt annet for å få bedre ressursutnyttelse. Mye av dette arbeidet er forankret ned i avdelingene ved

---

<sup>26</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <https://forsvaret.no/fakta/organisasjon/los-programmet>

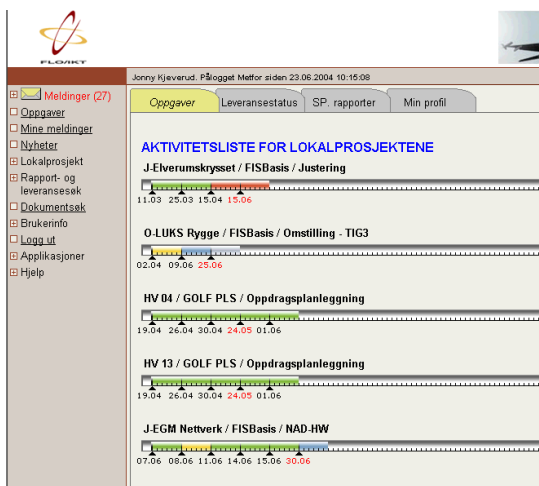
<sup>27</sup> HRM – Human Resource Management

<sup>28</sup> HR - Human Resource

<sup>29</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <https://www.regjeringen.no/no/tema/forsvar/militart-personell/forsvaret-vil-bli-best-pa-personell/id711712/>

lokale innføringsledere. Lokale innføringsleder(e) (LOIL) skal trygge at Forsvaret får innført et felles system for styring og kontroll av personell-, materiell- og økonomifunksjoner. Systemet skal bidra til betydelige innsparinger og effektiviseringer, og vil være et felles styringssystem for Forsvaret. For å trygge dette har logistikk prosjektet sin egen metode for innføring av prosjekt i Forsvaret bestående av ulike styringspakker, med tilhørende arbeidsgrupper. Dette er månedlige leveranser hvor det til sammen har vært 16 styringspakker, med ulike leveransekrav. Egen jobb har vært enklere da avdelingen ikke må forholde seg til store varelagre, vedlikeholdsarbeid og store operative ressurser som ulike fartøy.

Figuren under illustrerer hvordan prosjektet fulgte opp de forskjellige LOIL'ene.



Figur 7: Metode for prosjekt oppfølging i Forsvaret (eksempel)

Her er det krav om at lokal LOIL hver måned skulle følge opp fremdriftsplanen til logistikkprosjektet, hvor alle ansvarsområder og lokalprosjekter som LOIL er gitt rettigheter til kommer. Programmet var interaktivt slik at en ved å bevege peker over tidslinjalene vil informasjon om styringspakken fremkomme, samt hvilken status de hadde. Under hver pakke var det dedikert informasjon og oppdrag til bestemte avdelinger i Forsvaret. Fargene på boksene indikerte status: blå er aktiv, grønn er levert og godkjent, gul er levert, rød har to betydninger – enten ikke levert eller underkjent. På bakgrunn av disse statusene kunne prosjektet ha muligheter for oppfølging og kontroll.

I perioden høst 2014 til sommer 2015 var det opplæring av LOIL'er gjennom ulike arbeidsgrupper og samlinger. Første leveranse høsten 2015 for LOIL var innsendelse av avdelingens hovedplan for hvordan avdelingen ville støtte implementeringen av logistikk prosjektet. Det nye systemet krever at forskjellige mennesker har ulike tilganger. Ansvar for

kartlegging, tildeling og opprydning av slike avdelinger lå i en styringspakke. Deretter kom det krav om innmelding av forskjellig personell på kurs, slik at de skulle kunne ta ny programvare i bruk. Parallelt med dette ble det en kartlegging av hvilke arbeidsoppgaver som ikke lengre kunne løses av ansatte, da mye er dataprogram styrt. Når tilganger reduseres medfører dette endringer i arbeidsoppgaver, som tilsier oppfølging mot ledelsen for omorganiseringsarbeid i ulik målestokk. Figuren under illustrerer de fagområdene som LOIL måtte følge opp.

Frank Tore Laugen (flaugen.flaugen@mil.no)

Her er dine tilganger i Metfor:

| Prosjekt        | Delprosjekt      | Lokalprosjekt | Rolle / Fagområde      |
|-----------------|------------------|---------------|------------------------|
| P2814           | Omstilling P2814 | FPVS          | LOIL Cutover           |
|                 |                  |               | LOIL Drift             |
|                 |                  |               | LOIL HR                |
|                 |                  |               | LOIL Informasjon       |
|                 |                  |               | LOIL Ledelse           |
|                 |                  |               | LOIL Opplæring         |
|                 |                  |               | LOIL Org. utvikling    |
| Innføring P2814 |                  | FPVS          | LOIL Struktur          |
|                 |                  |               | LOIL Teknisk innføring |
|                 |                  |               | LOIL Cutover           |
|                 |                  |               | LOIL Drift             |
|                 |                  |               | LOIL HR                |
|                 |                  |               | LOIL Informasjon       |
|                 |                  |               | LOIL Ledelse           |
|                 |                  |               | LOIL Opplæring         |
|                 |                  |               | LOIL Org. utvikling    |
|                 |                  |               | LOIL Struktur          |
|                 |                  |               | LOIL Teknisk innføring |

Figur 8: LOIL rolle/fagområde (eksempel)

Berørte ansatte fikk i så måte behov for redegjørelse for hvorfor de ble truffet, samtidig som LOIL så at det hadde vært rolletildelinger som ikke fulgte de prosedyrene som skulle ha vært gjennomført. I dette ligger det at det er den enkelte ansattes foresatte som skulle vurdere reglene for rolletildeling og anbefale rolleendringer. Her var det helt klart mange med for mange og ikke akseptable rollekombinasjoner. Noe av poenget med logistikk prosjektet var å sentralisere bestemte økonomifunksjoner. Blant annet var det tildelt svært mange anviser roller, det er disse som kan godkjenne budsjettbelastninger – nå er det redusert til en anviser per budsjettavdeling, hvor denne anviseren ikke har som krav om økonomisk utdanning eller bakgrunn, men skal ha kontroll på regler vedrørende belastninger, kontoregnskap og anskaffelser. For avdelinger med service, verksted og vedlikehold – var oppfølging for LOIL mer kompleks da denne skulle ha kontroll på tidsregistrerings moduler og annet tilhørende for slike tjenester. Forsvaret gikk over til periodiseringsprinsippet med statlige regnskapsstandarder 1. januar 2016, sammen med 67 andre virksomheter i staten som hadde prinsippet per 2014 (NOU, 2015, s. 171).

---

### 3.4 Gevinstrealisering ved innføring av nytt regnskapsprinsipp

Gevinstrealisering ved innføring av periodiseringsprinsippet som en del av Forsvarets logistikkprosjekt FIF 3.0, fremstilles som svært positivt og mangfoldig. Logistikkprosjektet presenterer FIF 3.0 som et «Enterprise Resource Planning (ERP)»-system som en elektronisk selvangivelse. Herunder ligger det at samme data før implementering av nytt program, ble registrert flere ganger, med manuelle steg. I dag samles transaksjonsdata fra flere aktører og brukes direkte til rapportering i «selvangivelsen». Fordelene skal være flere men spesielt fremheves økt gjennomskiktighet og mindre bruk av ressurser. I tillegg vil en felles plattform gi bedre sporbarhet, datakvalitet og mindre tidsbruk til administrasjon. Logisk vil en reduksjon av systemer gi færre som skal driftes og vedlikeholdes. Prosjektet i så måte fremhever at det blir reduserte systemvedlikeholds- og investeringskostnader. Felles system vil gi gjenkjennbarhet i ulike arbeidsprosesser, som blir lik for alle brukere. Setter personell raskere inn i systemer om de skifter jobb, samt at en kan snakke på tvers av avdelinger vedrørende systemene. Dette skal gjøre det enklere å måle og forbedre ulike arbeidsprosesser, gjennom sammenlignbare data for planlegging og oppfølging. Felles plattform gir reduserte opplærings- og vedlikeholdskostnader. I tillegg blir det enklere å lære av hverandre og utvikling av beste praksis<sup>30</sup>.

I starten av 2013 lå gevinstregnskapet på FIF 3.0 i størrelsesorden på 460 MNOK, hvor det etter noen måneder ble justert ned til 350 MNOK. Grunnen til dette lå i tilbakemeldinger om overvurderinger av innsparinger inne transaksjonskostnader. Den 14. mai 2013 sa daværende Forsvarsminister Strøm-Erichsen at det lå et innsparingspotensial på rundt 600 MNOK i fremtiden ved innføringen av Forsvarets HRM og FIF 3.0 prosjekt<sup>31</sup>. I tredje kvartal 2013 ble gevinstmulighetene ved FIF 3.0 ytterligere redusert til ca. 220 MNOK pr år. Sommeren 2014 var potensialet justert til 200 MNOK pr år, og etter noen måneder videre justert til 180 MNOK pr år<sup>32</sup>. Det forventes nå en årlig innsparing med 180 MNOK med virkning fra 2016. ERP systemet med FIF 3.0 var forventet å settes i drift i 2013, med en beregnet kostnad på 800 millioner kroner (Riksrevisjonen, 2012).

---

<sup>30</sup> Momentene som blir løftet frem er hentet av Logistikkprosjektets presentasjon av FIF 3.0 på Forsvarets intranett, presentasjonen heter; «Dette er FIF 3.0»

<sup>31</sup> Lokalisert 17/8-2016 på: <https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/tale-ved-seminaret-om-forsvarets-felles-/id726997/>

<sup>32</sup> Gevinstregnskapet er synliggjort på Forsvarets egne sider, men og i stort gjengitt i Riksrevisjonens årlige rapporter vedrørende økonomi og budsjett som treffer Forsvarsdepartementet.

---

### 3.5 Reel gevinstrealisering

Etter flere års forsinkelser ble FIF 3.0 som inkluderer nytt regnskapsløsning innført 1 januar 2016. Hvor mye merkostnaden totalt sett har blitt vites ikke. Sannsynlig blir det ikke offentlig informasjon hva det totale regnestykket til slutt blir heller. Logistikkprosjektet (LOS) har bestått av rundt 300 personer, i tillegg kommer konsulent virksomheten. Bare i lønnskostnader utgjør 300 ansatte rund 234 MNOK pr år<sup>33</sup>. I tillegg kommer leie av Rådhusgata 5 fra en privat aktør på ~22.5 MNOK pr år<sup>34</sup>, og det forventes at logistikkprosjektet fortsetter frem til sommeren 2017. Det gir minimum merkostnad på ~1 MRD kroner. I tillegg vil ekstra kostander med utvikling av manglende moduler innen horisontalsamhandel, og endringer ved konsulent selskap påløpe. Et annet aspekt er at forsvarsansatte i LOS skal tilbake til egen organisasjon. Deres arbeidsoppgaver er sannsynlig ivaretatt av hjemmeavdeling som løser merarbeidet med overtid og midlertidige ansettelse.

Aftenposten har gjennom en artikkel kritisert FIF 3.0, hvor de henviser til et internt Forsvarsdokument<sup>35</sup>. Her fremkommer det at noe av funksjonaliteten til FIF 3.0 er å ivareta materiell og vedlikeholds oppdateringer av store materiellinvesteringer som nye jagerfly (F-35) og helikoptre (NH-90). Her vil det sannsynlig ikke være noen gevinstfordel da disse systemene har sine egne vedlikeholdsprogrammer, som går uavhengig av FIF 3.0. Når da leverandøren av disse produktene har utviklet disse, vil sannsynlig garantiordninger være knyttet til disse og ikke Forsvarets innføring. Dokumentet Aftenposten henviser til sår tvil om den reelle gevinsttuttrekksmuligheten er tilstede, og at Forsvarets logistikk organisasjon (FLO) ikke har så optimistiske kalkuleringer som prosjektet postulerer. Uavhengig av dette er det vanskelig i dag å se på den reelle gevinsteffekten innføringen av nytt prinsipp har hatt for Forsvaret.

Innad i Forsvaret er det gjennomført egne gevinstberegninger. Svakheterne det pekes på er at kalkuleringen ikke har noen økonomisk forankring, slik sett blir det udokumenterte antagelser om potensialet som ligger ved innføringen av prosjektet. Dette sammenfaller med intervjuene og samtalene som er gjennomført, hvor det ikke kan fremlegges fakta eller konkrete tall om noe gevinst potensiale. Videre tar ikke offisielle beregninger hensyn til den organisasjonen som kommer som i kraft av implementeringen og omorganiseringen. Samtidig ser en at forutsetninger for beregninger er urealistiske, dette dreier seg blant annet om: kapitalbinding i

---

<sup>33</sup> Snitt årsvervskostnaden er rundt 780.000 NOK i logistikkprosjektet.

<sup>34</sup> Rådhusgata 5 tar ca. 3.000 kr pr kvm, 300 ansatte krever a 25 kvm pr pax, til sammen ~22.5 MNOK

<sup>35</sup> Kilde Aftenposten. Lokalisert 4/8-2016 på: <http://www.aftenposten.no/Her-er-anklagene-mot-Forsvarets-nye-datasystem-64702b.html>

---

varelager, innsparing per transaksjon, etablering av automatiske etterforsyninger og mulige uttrekk fra datasystemet<sup>36</sup>.

### **3.6 Innføring av NPM og konsekvenser av dette, med vekt på periodiseringsprinsippet**

Etter overgangen til nytt regnskapsprinsipp vil en få bekreftelse om systemet hjelper til med å fremstille regnskapet på en mer rettvise måte. Forsvarets regnskapsavdeling har årlig gjennomgått attestasjonskvaliteten i Forsvaret ved bruk av kontantprinsippet. Resultatet av siste års kontroller har gitt negative funn (Forsvaretsregnskapsavdeling, 2016). Noe som tidligere har vært påpekt av riksrevisjonen, at Forsvarets regnskap ikke gir et rettvise økonomisk bilde, da det er mangelfull kontroll på kontering i regnskapet (Riksrevisjonen, 2012).

Ved å gjennomføre en revisjon innen attestasjonskriteriene, for perioden 1.januar 2016 til 30.juni 2016, har jeg fått et innblikk i hva første halvårs drift har hatt å si innen attestasjon. Fremgangsmåte for revisjon er skissert i vedlegg til oppgaven.

#### **3.6.1 Kvaliteten på attestasjon – slik det fremgår av Forsvarets regnskap**

Ved å revider attestasjonskravene som ligger til grunn ved anskaffelse for Forsvaret som virksomhet i perioden 1. januar til 30. juni 2016, med fokus på fire kriterier (Finansdepartementet, 2003, s. 49)<sup>37</sup>: hva er anskaffet, gyldige innkjøpsdokumenter, gjennomført varemottak og korrekt kontering i regnskapet - er det avdekket at to av kriteriene ikke tilfredsstillt krav innen varemottak og kontering<sup>38</sup>.

Revisjonen viser at andel godkjente varemottak ligger i området ~18,17 % til ~26,33 %, hvor det tilsynelatende ikke gjennomføres varemottak i ~73,67 % til 81,83 % av tilfellene. Vedrørende kontering fremstår det som at andelen godkjente konteringer er i størrelsesorden ~65,25 % til ~74,25 %. Noe som gir en empirisk antakelse om at det er usikkerhet innen konteringer i spennet 25,75 % til 34,75 %.

Varemottak er sannsynlig gjennomført i mange tilfeller men rutinen for å få dette loggført er tydelig ikke innarbeidet. Om faktura kan betales, uten at varemottak er elektronisk ført, vil dette være en svakhet for interne kontroll rutiner. I dag krever det oppfølging av innkjøper mot de

---

<sup>36</sup> Kilde Aftenposten. Lokalisert 4/8-2016 på: <http://www.aftenposten.no/norge/Her-er-anklagene-mot-Forsvarets-nye-datasystem-64702b.html>

<sup>37</sup> Bestemmelser om økonomistyring i staten, kap 5.3.5.2 Attestasjon

<sup>38</sup> Se vedlegg: Revisjonskontroll av attestasjon



---

som har mottatt varen ved epost eller telefon kontakt for bekreftelse av at varer er mottatt. Denne kommunikasjonen kan legges inn som vedlegg på faktura knyttet til avrop på rammeavtale ordrer. Flere leverandører medbringer elektronisk signatur blokk, dvs. mottaker må signere når varer og tjenester er mottatt. Denne elektroniske signaturen for varemottak kan kreves sendt inn til Forsvaret som en del av fakturabilaget. Slik sett kan innkjøper få bekreftelse via denne at varer er mottatt.

Innføringen av periodiseringsprinsippet har også medført sentralisering, og reduksjon av antall innkjøpere i Forsvaret. Ved sentralisering av innkjøper funksjonen krever det mer oppfølging mellom de som frigir fakturaer og de som er mottagere. Oppfølging av at varer og tjenester er mottatt er grunnleggende for å ha kontroll, men vil sannsynlig ta noe ekstra tid. Om dette kommer i konflikt med forfallstider er ikke undersøkt. Forsvaret må være sikre på at det er rettmessige utbetalinger som gjennomføres, kontra forserte utbetalinger styrt av forfallsdatoer.

Korrekt kontering av faktura skal være overkommelig om en kjenner til rutineene for dette og føringene som ligger til grunn i Forsvarets artskontoplan. Artskontoplanen kan være et dynamisk dokument, som kan inkludere spesifiseringer over hva som skal posteres hvor slik at en får en ensartet tilnærming.

De som treffes i den praktiske hverdagen er innkjøperorganisasjonen, og det er tilsynelatende svakheter innen denne organiseringen som kan snus og styrkes med ulike tiltak. Om dette er holdninger, uvitenhet eller kompetanse har vi ikke grunnlag for å uttale oss om. Likevel er det nærliggende å tenke kompetanseheving av innkjøpere, slik at disse kan møte de utfordringene som har kommet i kjølvannet av periodiseringsprinsippet og FIF 3.0. Tidligere erfaringer, fra ti pilotvirksomheter i staten, viser at innføringen av periodiseringsprinsippet avdekket store mangler innen relevant regnskapskompetanse (Statskonsult, 2006, s. 1-3).

Ut fra revisjonen bør Forsvaret endre rutineene for varemottak, slik at det stilles krav om kvantum registrering i SAP med tilhørende attestasjon om at varer og tjenester er mottatt. Utbetaling av faktura skal ikke forekomme før dette er gjennomført. Videre bør Forsvaret legge økt vekt på konteringskontroll av de enkelte Forsvarsgrenene. Hovedansvaret ligger på ulike økonomisjefer, men i den praktiske hverdagen er det innkjøpere som vil utføre jobben, slik at disse trenger kompetanseheving – eller at det stilles konkrete krav i stillingsinstruksen om relevant utdanning og erfaringsbakgrunn. I tillegg må Forsvarets artskontoplan bli et dynamisk dokument som spesifiserer tydeligere hva som skal posteres hvor i selve dokumentet.

---

### 3.6.2 Registrering av anleggsmidler i balansen

Forsvarsmateriell<sup>39</sup> har som virksomhet overtatt ansvaret for ca. en fjerdedel av Forsvarsbudsjettet, og skal registrere mye av informasjon vedrørende anleggsmidler som kommer fra Forsvarets regnskap. Utskillelsen av ~1300 ansatte fra Forsvarets logistikkorganisasjon medfører at personell med denne kompetansen går over til en avdeling som er underlagt Forsvarsdepartementet og ikke Forsvaret. Forsvaret skal også registrere anleggsmidler men da primært fra de store avdelingene. Anleggsmidler ble ikke registrert fra enkelte avdelinger da dette ble konsentrert rundt logistikk og de store operative avdelingene.

I en artikkel på Forsvarets hjemmesider<sup>40</sup> sier avdeling Forsvarsmateriell at de skal være ferdig med anleggsregisteret 1. september 2016 som er en essensiell del av åpningsbalansen til et periodisert regnskap. Per medio oktober 2016 er åpningsbalansen til Forsvaret fortsatt ikke på plass. Anleggsmidler definerer de som eiendeler med verdi over 100.000 kroner og levetid på mer enn 3 år. Det fremkommer ikke hvorfor det er satt til 100.000 kroner, da statlig regnskapsstandard nummer 17 sier at anleggsmidler defineres med verdi på kroner 30.000 og levetid mer enn 3 år.

### 3.6.3 Andre tiltak som påvirker Forsvaret

Innføringen av et tilleggsprinsipp har medført organisatoriske endringer. Konsekvensene av dette er mer administrativ databehandling. Før innføringen var det mulig å ringe direkte til HR, lønn, og regnskapsmedarbeidere. Her var det mulig å diskutere med rådgivere om en kom inn i ulike problemområder. Samtalen la grunnlaget for at forskjellige nyanser og utfordringer kunne løses gjennom muntlig kommunikasjon. Etter innføring er det innført kontaktskjemaer. I dette ligger det at de som har spørsmål skal sende inn disse på epost og kan forvente et svar innen tre uker. Om svaret du får ikke er tilfredsstillende eller ikke oppklarende vil du måtte sende en oppfølgings epost. Noen eksempler av dette blir at spørsmålene som stilles blir veloverveide og utførende og krever mer innsats en telefonisk kontakt. Andre velger å ikke ta seg tid til epost korrespondanse, og løser oppgaver etter beste skjønn. Mens de som fortsatt er i nettverket ringer til de fagpersonene som kan svare på oppdukkende utfordringer.

---

<sup>39</sup> Hjemmeside pr 18.august 2016: <https://forsvaret.no/forsvarsmateriell/>

<sup>40</sup> Artikkelen er publisert av Marte Boye Haakonsen 4. august 2016: <http://intranett2.mil.no/organisasjon/los/P2814/Sider/Verdifastsetter-Forsvarets-viktigste-eiendeler-.aspx>

---

Forsvaret har tidligere drevet sine velferdskantiner i et null profitt perspektiv. I dette ligger det at omsetningen skulle dekke inn driftskostnader, uten at det var krav om avkastning. Denne ordningen har blitt endret slik at det har vært flere drivere av dette tilbudet. Statens kantiner har driftet tilbudet en periode. Konsekvensen var at prisene gikk opp for de militære kundene. Senere har kantinedriften blitt satt ut på anbud, hvor ISS Facility Services AS fikk kontrakten på å drifte Forsvarets kantiner i inntil 7 år<sup>41</sup>. ISS betaler ikke husleie for lokalitetene som er på Forsvarets eiendommer, men de er forpliktet til å betale tilbake et fastsatt beløp for vedlikehold, samt en prosentandel av omsetningen i velferdskantinene. Dette fremstår som en kompensasjon av at ISS fritt disponerer to hoteller, to kafeer, ni ansattkantiner og tjuefire velferdskantiner i Forsvaret. Kontraktens levetid tilsier en mulig omsetning på ~1 milliard kroner ved drift av Forsvarets kantiner.

Når jeg startet i Forsvaret i 1992 hadde jeg som soldat ansvar for å vaske egne og fellesarealer som ble benyttet av militært personell. Der hvor det ikke var soldater var det ansatt rengjøringspersonale. Etter hvert har denne virksomheten blitt overtatt av Forsvarsbygg som på sine hjemmesider fremhever at årlig prislapp på dette er rundt 300 millioner kroner. Disse tjenestene er nå satt ut på anbud, hvor ISS Facility Services AS har fått kontrakten<sup>42</sup>.

ISS Facility Services AS er en kommersiell aktør som følger bedriftsøkonomiske prinsipper. Det ligger til grunn at de har et bunnlinjefokus og vil tjene penger på disse kontraktene. Ved å sjekke offisielle registre ser en at ISS Facility Services AS hadde et totalt resultat før skatt på ~294 millioner kroner<sup>43</sup> i 2015. Spørsmålet en kan stille seg er om Forsvaret fortsatt kunne hatt ansvaret for vaskertjenesten, og spart en del penger, da det er de som til slutt får regninga som skal betales til ISS.

### **3.7 Styre på periodiseringsprinsippet – rapportere på kontantprinsippet**

Virksomheten Forsvaret skal forholde seg til periodiseringsprinsippet internt, likevel skal det rapporteres på kontantprinsippet til Forsvarsdepartementet. Selve dataprogramløsningen ivaretar en elektronisk konvertering av tallene fra periodisering til kontantprinsippet. I tillegg må dette forklares ved innlevering av regnskapet, noe som i dag tar mye tid og fokus av

---

<sup>41</sup> Dokumentet forefinnes i Forsvarets doculive system: dokument nummer 2013038800 Drift av kantiner og permisjonssentre. Deler av dokumentet er unntatt offentlighet med referanse til OfI §13.1 og FvI § 13.1.2. De deler som omtales her er ikke unntatt offentlighet.

<sup>42</sup> Artikkel på intranett, sjekket 15/9-2016; <https://forsvaret.no/for-media/vasker-bort-millioner>

<sup>43</sup> Sjekket via <http://www.proff.no/regnskap/iss-facility-services-as/oslo/vikartjenester/Z0IAZUI2/> den 15/9-2016

---

Forsvarets regnskapsavdeling. Utslagene du får er innkjøp som blir balanseført og kostnadsført etter hvert som varene forbrukes i inneværende og kommende regnskapsår. Når det samme innkjøpet rapporteres på kontantprinsippet, blir dette kostnadsført samme regnskapsår, og slik sett ingen sporing av som skjer følgende år innen varelageret. Disse og andre bi-virkninger av to levende prinsipper i samme organisasjon skaper mye digitalt ekstra arbeid.

Ved periodiseringsprinsippet så ønsker en å styre ved blant annet prognoser. Nå viser det seg at denne løsningen knyttet til periodiseringsprinsippet, ikke gir gode styringsdata. Konsekvens er at driftsenheter i Forsvaret har bedt om at prognoseløsningen tilknyttet kontantprinsippet re-åpnes, slik at interne virksomheter kan ha mulig prognoseløsning<sup>44</sup>.

---

<sup>44</sup> Tatt opp ved forum 1 møte internt i Forsvaret fredag 30 september 2016. Forum 1 består blant annet av sjefer for de ulike driftsenhetene i Forsvaret (DIF'er).

---

## 4 Analyse ved hjelp av relevante teorier

I kapittel 2 ble det diskutert teorier vedrørende NPM, mål og resultatstyring. De forskjellige teoriene som er skissert, gir sine antakelser om hva hensikten og fordelene med de enkelte er. Noe av påstandene som ligger i disse teoriene er at det offentlige skal fornyes og bli bedre ved å implementere bedriftsøkonomisk tankegang. Ved bruk av teoriene vil det offentlige få en mer privat bedriftsprofil, som skal gi dem: bedre ressursutnyttelse, mer effektive tjenester, økt kvalitetsnivå, redusert kostnadsnivå, konkrete resultat- og effekt mål (Hood, 1995; Hood & Dixon, 2015; SSØ, 2010).

NPM gir antakelser og ideer om at en kan kontrollere ved forhåndsdefinerte mål og oppdrag, så bygge resultatmålingssystemer rundt dette (Hood, 1995, s. 106). Ved å bruke bedriftsøkonomiske styrings- og ledelsesvirksomhets prinsipper i offentlig virksomhet, vil det ifølge NPM bidra til forbedret organisering, effektivitet og ledelse (Busch, et al., 2009, s. 14-20) (Hood, 1995, s. 99-101).

Resultatstyring, ofte kalt mål- og resultatstyring, brukes for å vurdere produktivitet, løse oppdraget riktig og effektivitet, å løse de riktige oppdragene. En slik vurdering krever god regnskapsinformasjon for å kunne se forholdet mellom prestasjoner og ressursbruk (NOU, 2003, s. 23). Balansert målstyring er et beslutningsverktøy for ledere, hvor tankegangen primært er utarbeidet for forretningsvirksomhet, hvor formålet er å trygge økonomisk avkastning (Østre, 2007, s. 31-33). Ut fra balansert målstyring ønsker en å balansere de ressursene en bruker, komme frem til prestasjonsmål for å synliggjøre hva og hvordan en kan forbedre egen virksomhet. I tillegg til de konkrete oppdrag og jobber som organisasjonen må/bør gjennomføre slik at bedriften når sine målsetninger (Hoff, 2016, s. 313-346).

Slik jeg ser det er resultatstyring og balansert målstyring beslektede områder, hvor områdene i stort er en del av verktøyene som NPM har brakt med seg (Busch, et al., 2009; Hood, 1995; Østre, 2007). NPM teorien tilsier en rekke dimensjoner og verktøy som inkluderes i denne. Ved å velge uten noen av områdene fra NPM, slik som et bedriftsøkonomisk regnskapsprinsipp, vil dette kobles mot periodiseringsprinsippet. Hvor overgangen til periodiseringsprinsippet og statlige regnskapsstandarder har skapt tre store forventninger til områder for forbedring i Forsvaret. Herunder at ressursene skal utnyttes mer effektivt, kostnader skal sammenlignes og det etableres en bedre oversikt over eiendeler. Til sammen skal dette medføre en totalt bedre ressurseffektivitet og bruk (SSØ, 2009, s. 31). I påfølgende kapittel vil jeg trekke ut essensen

---

fra data skapt gjennom det empiriske materialet som kobles mot de tre antakelsene det skal gi Forsvaret. Analysen forankres i teoriene, datagrunnlaget og intervjuene (Esaiasson, et al., 2012, s. 210-226) (Johannessen, et al., 2010, s. 200-213).

#### 4.1 Utviklingstrekk for Forsvaret

I perioden 1980 til dags dato fremstår det som at Forsvarets ansatte jevnt over har blitt mindre, fra ~26.168 til ~17.623 ansatte, senest januar 2016 ble ~1300 ansatte overført fra Forsvaret til Forsvarsmateriell som er underlagt Forsvarsdepartementet. Selve figuren i kapittel 3.1 sier ikke om hvilken Forsvarsgren eller om det er i operativ eller administrativ ende at det har blitt kuttet. Likevel er det nærliggende å anta at færre arbeidere, utfører mindre oppgaver forsvaret er satt til å gjøre. Samtidig ser en at de avdelinger som i stort henter mye av sitt virke fra Forsvaret har økt i denne perioden. Forsvarsdepartementet med underliggende etater har økt fra ~176 til ~4.006 ansatte i samme periode. Oppgaveporteføljen deres er ikke å levere operativ evne, men på mange måter støtte Forsvaret i å etterstrebe dette.

Forsvarsbudsjettet har hatt en positiv utvikling i perioden 1980 til 2010 og skal således gi et positivt bidrag til Forsvaret. Likevel viser en sammenstilling av operativ marinestruktur at antall fartøy har falt fra ~108 fartøy i 1980 til ~18-23 i dag. Forventet utvikling medfører videre fall til ~9-14 marine fartøy i 2020. Alle disse fartøyene har hatt ulike besetninger, og det er nærliggende å anta at disse ikke eksisterer lengre eller er på vei ut. Slik sett skal det ikke trekkes lønnskostnader for disse gruppene, samtidig som det er langt færre plattformer som kan ha fysisk tilstedeværelse i Nord-områdene. Ut fra disse tallene fremstår administrasjonen som den voksende enhet, mens ved den operative marine har blitt marginalisert, og kan de facto ikke levere samme operative tilstedeværelse som tidligere år.

Ut fra dette ligger det at kostnadene og forsvarets budsjettet har økt. Reduksjon i maritime enheter er en reduksjon av kvalitet, da det er kvalitet i kvantitet. En kan fortsatt ha konkrete målsetninger om seilasdøgn, men disse tallene blir redusert med fravær av styrker. Effekten av dette er mindre fysisk tilstedeværelse, og færre ressurser som kan opprettholde den operative evnen.

#### 4.2 Gevinstrealisering

Riksrevisjonen la som forventning at logistikkprosjektet skulle trå i kraft i 2013 med en samlet kostnad på ~800 MNOK. Logistikkprosjektet er betydelig forsinket, og ble innført i januar

---

2016, men det forventes at prosjektet holdes oppe frem til sommeren 2017. Dette medfører betydelige merkostnader i form av konsulentonorarer og årsverk av Forsvarsansatte. I tillegg forsinkes tilbakeføringen av Forsvarsansatte til sine respektive jobber, som medfører at den jobben de skal gjøre ved tilbakeføring blir ivaretatt av andre arbeidere.

Ny programvare og logistikk løsning forventes å skape ressursbesparing i størrelsesorden ~180 MNOK, noe som Aftenposten påstår er tvilsomt basert på et interndokument fra Forsvaret, da predikerte innsparinger ikke er realitetsforankret, hverken sett mot gevinster eller de totale kostnadene.

Innføring av periodisert regnskap er tydelig en vesentlig kostnadsdriver som har overskredet budsjettet med flere hundre millioner. Det er en antagelse om at periodiseringsprinsippet gir en mer effektiv regnskapsrapportering som skal nyttes. Likevel er det tvilsomt om investeringen vil spare inn igjen de ressursene som har blitt investert. Slik sett har dette kostet mer enn antatt, men vil kanskje produsere bedre kvalitet.

### 4.3 Effektiv ressursbruk

Teknologisk innføring av FIF 3.0 som grunnlag for å effektivisere virksomheten er essensiell. Her vil en binde sammen hele Forsvaret, og en vil på sikt ha total oversikt i finansregnskap og driftsregnskap. Men det er viktig å få prosess- teknologi organisasjonen til å henge sammen, da det er vekselvirkninger mellom disse, for å få det her til å virke i praksis. Store deler av Forsvarets materiell – og investeringsside har blitt trukket ut og lagt inn under Forsvarsdepartementet. Etableringen av FMA (*Forsvarets materiell avdeling*) som etat, har forsterket risikoen sett mot effektiv ressursbruk da total oversikt for Forsvaret er svekket.

Nye verktøy danner grunnlaget for standardisering, benchmarking, effektivitet og mulighet for helhetlig styring. En får innblikk i suboptimalisering, lagertæring, likviditet, ressursforbruk og de aktiva Forsvaret forvalter. Allerede nå er det erfaringer med at Sjøforsvaret har startet benchmarking internt. Det være seg fartøy, skvadroner og ulike avdelinger for å kunne få utnytte ressursene sine optimalt. Benchmarkingen har muliggjort læring, prioritering og frigjøring av ressurser til operativ evne. Styrkekonsentrering og omorganisering har kommet i kjølvannet av nytt regnskapsprinsipp. Forsvaret ønsker å samle kompetanse og kapasitetsmiljøet slik at det blir en «kraftig muskel». Slik at en får både skala fordeler og andre fordeler ved at du jobber der.

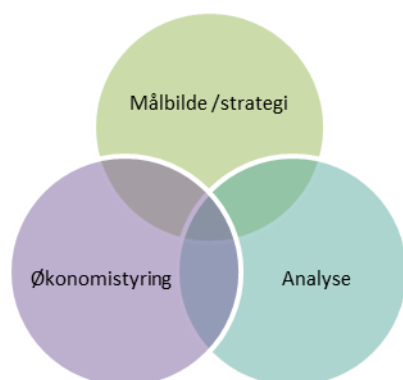
---

I tillegg kan Forsvaret optimalisere lagerbeholdningen, vedlikehold og forsyningsøylene i forhold til ressursbruken. Periodiseringsprinsippet gir mulighet til å se materiellet i et levetidsperspektiv. En kan nyttiggjøre seg de økonomiske mekanismene, for å ta valg i forhold til når er knekkpunktet, om det lønner seg å beholde materiellet eller avhende det eller gjøre modifikasjoner.

Effektiviteten er noe Forsvarssjefen ønsker å utnytte i lys av tildelte oppdrag fra forsvarsdepartementet og statsråden. Han vil en ha ambisjonsnivå diskusjon, hvor en velger å prioritere sine ressurser for å levere i henhold til plan. For å styre helhetlig er det hentet inspirasjon fra på Tangenes sin bok (Gjønnes & Tangenes, 2012), da sett mot målbildet og strategiske dimensjon, økonomistyring og analyser.

*«For de det er åpenbart at overgangen til periodisert regnskapsprinsipp, fordrer mye mer analyser enn før» (sitat fra informant).*

*(Skisse tegnet av informant)*



Figur 9: Helhetlig styring i informant perspektiv

Forsvaret blir gitt en rekke ressurser, økonomiske, personellmessige, EBA (eiendom bygg anlegg) som skal produsere og levere opp mot de oppgavene stortinget har gitt. Så kobling mellom økonomistyringa, verdivalg og kriterier i mål som er satt fra toppen er viktig, kombinert med analyser.

Slik det er nå er det ingen indikasjon på at det blir en mer effektiv ressursutnyttelse. Periodiseringsprinsippet klarer ikke å levere analyser som kan si noe om hva som skal til. Her må en løfte frem hva som er primærmålsetningen til Forsvaret og trekke frem de analysene som kan hjelpe til med frigjøring av ressurser – men der er ikke systemet i dag.



---

#### 4.4 Sammenlignbar kostnadsinformasjon

Det som er banebrytende med innføringen av FIF 3.0 og logistikkprosjektet er at Forsvaret får samlet i prinsippet alt i samme system, med unntak av EBA. Herunder ligger likevel data på: personell, materiell, struktur og økonomi i samme system. Når datakvaliteten blir bra, da vil Forsvaret få kontroll på lager-økonomien, og kan trekke ut kostnadsoversikter. Disse kan relateres til bestemte strukturelement slik som kompani eller fregatt. Det er jo egentlig uavhengig av periodiseringsprinsippet, men kontra kontantprinsippet vil du få lengre horisont enn ett år. Du får oversikt på langtidsperspektiv til totalkostnadene. Dette krever et løft innen kompetanse og tilgang på gode data i systemet, og før de er på plass om tre til fem år, vil en ha nytte effekt.

*«... få grep om det reelle kostnadsbildet, ... få grep på aktiva og passiva på balansen og se de i sammenheng for å kunne styre helhetlig av Forsvarets virksomhet» (sitat informant).*

Tidligere, med kontantprinsippet, styrte en på ett års budsjettene. Nå er Forsvaret oppe i budsjettering på minimum 4 år, men ønsker 8-12 års horisont. Likevel ligger bevilgningsreglementet der med føringer om ett års budsjetter. Materiell prosjekta til Forsvaret er kanskje de beste eksemplene på at virksomheten må ha kontroll på kostnadene i levetidsperspektivet. Når en ikke har optimale verktøy for planlegging, så skaper det misnøye i ulike avdelinger. Enkelte kaller økonomimodellen som vi nå har innført som logistikk med økonomisk konsekvens. I dette ligger det for dårlig oppløsning, i forhold til å ha kontroll på detaljene i økonomien. Og har du ikke god kontroll på detaljene, så har du heller ikke kontroll på langtidso økonomien. Konsekvens av dette kan bli at mange nøkkelpersoner sitter med en usikkerhet, som tar mye tid og krefter for å få kontroll på med de begrensede verktøyene en har.

I løpet av 2016 har Forsvarsmateriell blitt etablert som overtar store deler av Forsvarsbudsjettet. Dette blir nok en etat som Forsvaret må koordinere drift, vedlikehold og investeringer med. Etablering av flere ledd i form av horisontal samhandel skaper mer friksjon i en bedrift. Forsvaret vil kunne få bedre oversikt over kostnadsinformasjonen – men det alene gir ikke innsparinger. I dette ligger det å gjennomføre tiltak som frigjør administrasjon og unødige transaksjoner, slik at operativ evne kan prioriteres i drift og ved investeringer.

---

#### 4.5 Bedre oversikt over eiendeler

*«...vi har jo ingen verdivurdering i systemet i dag. Så når vi får det på plass gjennom anleggsregisteret så får vi jo en oversikt over både antallet av en type, men også verdiene på de ulike eiendelene» (sitat informant).*

Forsvaret har ikke kommet til veis ende ved verdifastsetting og regnskapsføring av de eiendelene de har per i dag. Dette vil antagelig kreve flere år før det er skikkelig på plass. I stort er det de store materiellavdelingene som regnskapsfører materiellet, og aktivt synliggjør de eiendelene som eksisterer. I tillegg ser en at flere DIF'er i stab og støtte sektoren, de som ikke leverer kampkraft, ikke har registrert store deler av sine anleggsmidler definert i henhold til gjeldende regnskapsstandarder.

Per i dag har ikke Forsvaret noen fastlagt verdivurdering som ligger på stridsvogn og fly. Forsvaret har anskaffelseskost, men ingen verdivurdering i systemet i dag. Forpliktelser og gjeldsbyrder vil en få bedre totaloversikt over i prognosene i forhold til kapital og kostnadsbehovet fremover. Gjennom nytt systemet vil en få programvarer for å følge opp og få et grep om totaliteten. Nå kan det likevel bli en utfordring da mye av investering, driftskostnader og personell er overført fra Forsvaret til Forsvarets materiell. Sammenhengen vil da i teorien bli borte når forskjellige etater skal være med å styre og forbruke for Forsvaret.

Ansvarliggjøring av materielleier kan synes å være manglende i Forsvaret. Rotasjoner av sjefer uten at de signerer for sitt ansvar, kan medføre at en ikke er så opptatt av å få materiellet registrert, da det skaper forpliktelser. Det enkleste er å la sjefen være ansvarlig for eiendeler ved signering for det. Flere sjefer har ikke fullstendig kontroll på hva som er i deres forvaltnings portefølje. Verdifastsetting og registrering av eiendelene er essensielt for å regne på avskrivning, som gir et mer bevisst forhold til kostnadene over tid. Ambisjonene for å få dette på plass er veldig gode, men i hvilken grad en klarer å realisere dette, blir det store spørsmålet fremover.

En oversikt av eiendeler kan gi innsyn i hva en har slik at en får en gjennomfører nødvendig anskaffelser og utnytter de mulighetene en har. Ved å løfte perspektivet kan en se på hvilke felles anskaffelser som ligger til grunn for forskjellige operative enheter som fartøy, stridsvogner og fly. Ved å differensiere på fartøystyper i form av klasser, anskaffelsesland, komposittskrog, metallskrog vil en nødvendigvis måtte opprettholde et bredt sortiment av

---

reservedeler og spesialkompetanse på forskjellige utstyrsenheter. Ivaretagelse av bredde, spesialisering og egenutviklede plattformer er ressursdrivende. En oversikt av eiendeler kan medføre fremtidige investeringer som gir gjenbruk av reservedeler og kompetanse på tvers av fag grener og samarbeidende nasjoner.

#### **4.6 Hvilket utfall får innføringen av ny programvareløsning i et NPM perspektiv?**

Prosjektet er på mange måter beheftet med forsinkelser, kostnadsoverskridelser og reduserte gevinstforhåpninger. I tillegg bærer den organisatoriske utviklingen preg av reduksjon innen operativ ende, økning i administrativ ende og økning av budsjetter. Det er grunnlag for å antyde at Forsvaret totalt sett produserer mindre maritim operativ evne, har færre enheter og høyere budsjetter. Når det kommer til logistikk prosjektet vet en ikke om det fungerer bedre, på samme måte eller verre, selv om det er nærliggende å påpeke at forsinkelser innen den teknologiske verden er lite gunstig. Det som er klart er at det har kostet langt mer enn planlagt og gevinstpotensialet synes å forvitte.

Ved å se på modellen med ni utfallsmuligheter for endringer i et NPM perspektiv (Hood & Dixon, 2015, s. 13, 182), mener jeg at Forsvaret vil bli plassert i nedre høyre hjørne, posisjon 3-6-9. Det er tegn på at driftskostnader har økt jevnt med fallende operativ evne. Dette peker på at en må inkludere helheten i løpende utgifter: lønn, konsulenter, IT, OPS (offentlig-privat-samarbeid) og eiendom. Effektivisering kan kanskje oppnås ved å bruke erfaringer fra de virksomheter som har klart dette. Tilnærming tilsier at det er lite sannsynlig at ressursene blir bedre utnyttet, at kostandene går ned og at vi er mer effektive. Vi kan levere bedre rapportkvalitet, men at vi får mer Forsvar for pengene i et NPM perspektiv er noe tvilsomt (Hood & Dixon, 2015, s. 178-197).

#### **4.7 Periodiseringsprinsippet i lys av Aktør- nettverks teori (ANT)**

Skærbæk and Thorbjørnsen (2007) la til grunn ANT i sin analyse for å se hvordan identiteter til danske offiserer ble påvirket og endret gjennom endring og innføring av DeMars, et nytt prestasjonsverktøy og regnskapssystem. Utfordringen her var å isolere interaksjon mellom mennesker og andre registrerte enheter i organisasjonen. Fordelen med ANT er inkluderingen av teknologi, og utforskningen av hybride nettverk. Hvor det er mulig å se hvordan regnskapsprinsipper manifesterer seg i teknologiske løsninger og er med på forming av brukernes identitet (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 247-248). Sentralt i deres ANT analyse er aktørene som er mennesker eller andre enheter som bidrar til aktiviteter, slik som

---

styringsverktøy, regnskaper, tall og rapporter. Utviklingen av prosesser der ikke menneskelige prosesser utvikles for å sikre en aktørs interesser. Når handlinger gjennomføres og nettverk skapes blir det oversatt. Oversettelse i en virksomhet betyr gjerne implementering av ideer og prosjekter som skaper flere nettverk og aktører. Prosessen som skapes i oversettelsen består av fire faser som inkluderer: problematisering, interessering, innmelding og mobilisering (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 247-248) (Fallan & Pettersen, 2016, s. 210-212). I ANT er inskripsjon og oversettelse sentralt, hvor inskripsjon henviser til hvordan et teknisk objekt skaper et bruksmønster. Oversettelse skaper en inskripsjon med formål å føre nettverket objektet befinner seg i, mot et bestemt mål (Fallan & Pettersen, 2016, s. 207-221).

Gjennomgang av dokumenter og rapporter viser at Forsvarets effektivitet, kostnadsbilde og eiendelseversikt har blitt antatt å være mangelfull (NOU, 2003; Riksrevisjonen, 2003; SSØ, 2009). Forestillingen om hva som skal til for å imøtekomme denne utfordringen eller problematiseringen har vært gjennom innføring av nytt regnskapsprinsipp som skal løse og imøtekomme aktørenes interesser (Fallan & Pettersen, 2016, s. 210). Nedsettelsen av pilotprosjektet innen periodisering endte med klare anbefalinger om at nytt virksomhetsregnskap kunne imøtekomme økonomisk mangelfulle områder i Forsvaret (SSØ, 2009; Statskonsult, 2006). Denne informasjonen ble spredt i rapporter og kunne overbevise beslutningstakere og andre interessenter om at nytt periodiseringsprinsipp var en løsning for offentlige virksomheter (Fallan & Pettersen, 2016, s. 211). Innmeldingen er siste trinn i oversettelsesprosessen som skjer når Forsvaret tar i bruk i ny styringsløsning og aktiviserer dette. Mobilisering skjer underveis som forskjellige avdelinger bruker styringsprinsippet og støtter opp om dette (Fallan & Pettersen, 2016; Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007).

Selv om periodiseringsprinsippet er antatt å være løsningen, så er ikke informantene helt sikre på dette, eller som en sa:

*«...kanskje har drømt seg litt bort i forhold til alt det gode periodiseringsprinsippet kan gi. Så har en kanskje ikke tenkt grundig nok gjennom, ..., veien dit da, som jeg tror vil ta en tre fire år i alle fall. Før en ser en reell effekt av dette her» (sitat informant).*

Innføringen av ny teknologi og ny løsning for Forsvarets ansatte blir en aktør som påtvinger brukerne sine bruksmønstre (Fallan & Pettersen, 2016, s. 221). Det en ser er at det har kommet mer kompleksitet enn forutinntatt ved innføringen av ny teknologi, og uventede utfall. Teknologien viser seg å være i bevegelse og en ser at dette utvikler seg underveis, sammen med

---

brukerne. En ser at det hefter seg usikkerhet ved ulike transaksjoner, hvor en gjennom empirisk observasjon ser at det råder usikkerhet om hvordan regnskapspersonell skal kontere for å tilfredsstille kravene som systemet legger opp til. En ser at tidligere revisjon innen kontering fra Forsvarets regnskapsorganisasjon under kontantprinsippet, har mindre usikkerhet (feil konteringer), enn egen ny revisjon under periodiseringsprinsippet. Slik sett gir bruksmønsteret andre effekter enn det som var planlagt ved innføringen av nytt system (Fallan & Pettersen, 2016, s. 221).

Periodiseringsprinsippet skaper ny samhandling mellom brukerne i Forsvaret, hvordan ny løsning fortolkes og omsettes i praksis. Denne fortolkningen av regnskapsprinsippet kan endre organiseringen av virksomheten og en ser at de tekniske løsningene har skapt uforutsette konsekvenser i forhold til opprinnelig plan. Brukere i Forsvaret har vært tilpasset kontantprinsippet og har ikke nødvendigvis utstrakt kompetanse innen periodiseringsprinsippet. Om brukere fortsetter med kontantprinsipp tankegang, vil ikke nytt system kunne stoppe inntasting av data som legger gammelt prinsipp til grunn. Noe som skaper usikkerhet til kvaliteten til det som blir lagt inn av data om ikke personell har fått tilstrekkelig brukeropplæring av ny modul i SAP løsningen som ligger til grunn (Fallan & Pettersen, 2016, s. 207-208).

Innføring av nytt regnskapsprinsipp som brukerne ikke er vant til å bruke, skaper nye utfordringer i forhold til å få regnskapet til å gå opp i henhold til god regnskapsskikk. Det er en kompleksitet i grensesnittet mellom maskin og menneske. Den inskriberte bruken er at en følger kontoklassen, standarden og de reglene og bruksmønsteret som periodiseringsregnskapet legger opp til. En annen sak er det når brukeren skal ta dette i bruk. Det ligger i teknologiens design at bestemte prosesser blir fulgt, men i realiteten så er det ikke så enkelt, at brukeren er så disiplinert og kompetent. Mye tyder på at det er en avstand mellom brukeren og brukstanken som systemet legger opp til. Slik sett er ikke teknologien og brukeren justerte, og styrer ikke samme retning. En informant uttrykte bekymring rundt kompetanse, data og hva som skjer ved overgangen til nytt regnskapsprinsipp:

*«...for det første må vi skjønne hva dette her er for noe, altså kompetanse. Og for det andre må vi da ha gode data i systemet. Og før de to tingene er på plass, og det kommer jo til å ta – ja, tre til fem år. Det er jo først da en kan snakke om nytte effekt av det her» (sitat informant).*

---

Kompetanse og utdanning trenger ikke å være svaret, eller det som alene som kan løse forståelse og bruk av systemet. Kompetanse og utdanning er ikke økonomisk forståelse alene, da denne ikke gir utdanning i SAP sitt periodiseringsprinsipp og hvordan dette brukes i den praktiske hverdagen. Kurs innen den praktiske bruken av SAP er vel så viktig, da den legger til grunn hvordan en skal legge inn data i systemet, så vel hvordan denne informasjonen skal trekkes ut. Ved innføringen av periodiseringsprinsippet 1.januar 2016 hadde ikke jeg og flere som Controllere, hatt kurs i hvordan det nye systemet skulle brukes. Dette fikk vi ikke før i slutten av januar overgangen av februar 2016. Noe som tilsier at det er svært vanskelig å behandle økonomisk informasjon på en god måte. Samtidig viser empirisk erfaring at det er flere operasjoner for både å legge inn data, og trekke ut data fra periodiseringsprinsippet i SAP. Mer detaljerte rapporter, som følge av nytt prinsipp, krever større forståelse av hva uttrekkene de facto betyr, da detaljeringsgraden blir langt større enn den var med kontantprinsippet (Fallan & Pettersen, 2016, s. 219-221).

---

## 5 Diskusjon og konklusjon

Hovedmålet med denne oppgaven er å besvare problemformuleringen:

**Hvordan implementeres en *New Public Management* reform som periodisert regnskapsprinsipp, hvilke rasjonale er involvert og hvilke implikasjoner og resultater får dette for Forsvarets avdelinger?**

Implementeringene av NPM prinsipper synes ikke å være umiddelbare suksesser som tilfredsstillende ønsket til de som har besluttet reformene. Rasjonale og begrunnelsen for innføringen av nytt regnskapsprinsipp høres legitim ut, og kan vanskelig motargumenteres. Likevel ved å se på de utfordringene og resultatet Forsvaret sitter igjen med, er det betimelig å spørre om NPM for Forsvaret er den beste løsningen. En forståelse av hvorfor det ikke alltid går som planlagt kan en få ved å studere konsekvensene ved innføring av nye styringsprinsipper. Noe som er gjort gjennom denne case studien, hvor ulike kompleksiteter blir synliggjort i hva konkret som medfører friksjon, uforutsette hendelser og økte ressurspådrag.

Videre i kapittelet har jeg som hensikt å knytte sammen problemformuleringen mot de teoretiske og praktiske formålene.

### 5.1 Teoretisk analytiske formål

De teoretiske og analytiske forskningsspørsmålene bidrar til en forståelse av konsekvensene av slike NPM reformer, spesielt dette spesifikke nye regnskapsprinsippet som skal innføres. NPM synes å ha en bedriftsøkonomisk tankegang og styringsprinsipper, som gir forventninger om at det offentlige og Forsvaret skal: utnytte ressursene bedre, være mer effektive, heve kvaliteten, minke kostnadene, vise til resultat- og effekt mål (Hood, 1995; Hood & Dixon, 2015; NOU, 2015; SSØ, 2010).

I denne studien er det vist til utviklingstrekk i Forsvarsdepartementet med underliggende etater. Tilsynelatende har Forsvaret blitt redusert og effektivisert. Argumentet ligger i at administrative funksjoner som Forsvarsbygg og Forsvarsmateriell er kuttet vekk fra Forsvaret. Ulempen er at disse rent praktisk har blitt underliggende etater av Forsvarsdepartementet. Konsekvens av dette er flere ledd som skal koordinere seg i mellom de tjenester som skal flyte mellom etatene. Parallelt ser en at Sjøforsvarets maritime enheter har blitt marginalisert, som er en av de kampkreftene Forsvarets eksistens hviler på. Studien har ikke sett på utviklingen av operative

---

enheter i hæren, heimevernet og luftforsvaret. Likevel er min påstand at utviklingen deres av operativ struktur har fulgt samme trenden som Sjøforsvaret. Reelt sett er det lite som tyder på at Forsvaret har blitt mer effektive innen operativ produksjon. Dette kan ikke knyttes direkte til periodiseringsprinsippet, men mer til de reformene og omorganiseringene som ligger til perioden fra 1980 til dags dato.

Investeringen i nytt regnskapsprinsipp har vært som en del av logistikkprosjektet i Forsvaret, hvor regnskapssystemet skal integrere lønnsregnskap, materiellregnskap, anleggsregnskap, faktureringsregnskap og driftsregnskap<sup>45</sup>. I utgangspunktet høres det fornuftig å samle informasjon i et system, slik at en kan trekke ut rapporter på tvers av forsvarsgrener og avdelinger. Likevel er det en forventning om at en skal spare inn igjen de pengene en investerer, slik at de kommer den operative ende til nytte. Slik gevinstregnskapet fremstår i dag, er det lite sannsynlig at de totale investeringene som er gjennomført – noen gang vil bli tjent inn igjen. Systemet skal tilsynelatende gi mer korrekt informasjon, og antagelig en bedre ressursutnyttelse. Dette alene gir ikke nødvendige kostnadsutt, og effektivitetsutnyttelse. Rapportene kan gi en forståelse for hvor segmentert de forskjellige varelagre og eiendeler er, og gi en forståelse av at Forsvaret tenker lite standardiseringer innen systemene. Standardisering innen ulikt materiell gir bedre utnyttelse og mulighet til å gjenbruke og gjenskaffe materiell på tvers av Forsvarsgrener og nasjoner om en inngår samarbeid. En slik mulighet kan regnskapet gi tallgrunnlag for, men beslutningen for standardiserte anskaffelser og investeringer ligger nå utenfor Forsvarets myndighet, da Forsvarsmateriell er under Forsvarsdepartementet. Mangelen på standardiseringer skaper store reservedels- og brukslagre. Konsekvens av dette forverrer blant annet muligheten til å få gode oversikter, og derav sette opp en legitim åpningsbalanse for Forsvaret. Åpningsbalansen er per medio oktober 2016 ikke ferdig oppsatt, som er en suksessfaktor for å ha et fullverdig periodisert regnskap (Jensen & Monsen, 2009; NOU, 2015).

Nytt regnskapsprinsipp sammen med standardisert kontoplan legger grunnlaget for at driftskostnader og investeringskostnader som henger sammen blir kontert på en slik måte at regnskapstall blir reelle. Erfaring viser at kostnader knyttet til prosjekt blir fordelt, slik at de reelle tallene ikke kommer frem i offentlige rapporter. Om dette har med tidligere rutiner, regler, kultur eller ønsket om å ikke fortelle hva noe i realiteten koster – har ikke oppgaven studert. Nå

---

<sup>45</sup> Momentene som blir løftet frem er hentet av Logistikkprosjektets presentasjon av FIF 3.0 på Forsvarets intranett, presentasjonen heter; «Dette er FIF 3.0»



---

legger periodiseringsprinsippet opp til at investeringer, anskaffelser og driftskostnader knyttet til forskjellige leveranser blir sammenstilt – slik at et reelt ressurspådrag blir synliggjort. Ved å vite hva ulike prosjekter i realiteten koster, gir beslutningstakere et bedre grunnlag for de prioriteringer som gjennomføres (NOU, 2003).

Utfallet av de ulike aktivitetene, omorganiseringene som Forsvaret har gått igjennom kan ikke si at Forsvaret har blitt mer ressurseffektivt, har bedre kostnadskontroll, eller har gitt bedre kvalitet. Dette sammenfaller i stort med utfallsmodellen til Hood and Dixon (2015, s. 13, 182), hvor de sier at det offentlige produserer ikke mer velferd for en billigere penge. Forsvaret produserer tilsynelatende mindre til en høyere kostnad - i beste fall har kostnadene økt, parallelt med at produktiviteten har økt på noen områder.

Undersøkelsen av de endringene som ligger til grunn i boken tar for seg omfattende statistikk om hva som var situasjonen i 1980 og hva resultatet var i 2010. I dette ligger det at de har sett på modelleringer og beregninger som gir de et før-etter bilde av den faktiske situasjonen. Kanskje har de ikke sett så mye på selve prosessen, selve gjennomføringen og implementeringen av de ulike endringene som har foregått i det offentlige (Hood & Dixon, 2015). Studien tar for seg hva som skjer ved innføring av nytt regnskapsprinsipp, og gir innsikt i hva som skjer underveis i Forsvaret når prosessene går. En slik innsikt er verdifull for å kartlegge hvilke implikasjoner en kunne ha unngått, dempet eller akseptert ved neste tilsvarende endring i en virksomhet.

Det Danske forsvar har vært gjennom et prosjekt hvor det skulle bli mulig å revidere effektiviteten. Antagelsen var at regnskapssystemet ikke gav muligheter for gode kostandskalkyler og måling av produktivitet (Skærbæk, 2009). Interessentene hadde ønske om å innføre et system, De Mars, gjennom et stort IT prosjekt som skulle ivareta alle mulige beregninger som var nødvendig innen en kompleks organisasjon. For å utvikle dette var prosjektet avhengig av tjenestegjørende offiserer som skulle være med å utvikle hensiktsmessige løsninger. Deling av fokuset til befalet førte frem til at offiserene ble mindre profesjonelle innen hovedområdet sitt, produksjon av militær evne. I tillegg fikk flere av offiserene tilført annen kompetanse som motiverte dem til å søke på sivile stillinger (Skærbæk & Thorbjørnsen, 2007, s. 263-266). Gjennom dokumentfangst og intervju fremkommer det at kompetanse er et viktig punkt for at implementeringen av periodiseringsprinsippet skal gå sømløst. Likevel er det enkelte funn som tilsier at kompetansen ikke er fullt på plass i Forsvarets organisasjon. Dette styrkes og ved at kjerne kompetansen har jobbet med kontantprinsippet, og

---

periodiseringsprinsippet har et noe annet formål og sammensetning. Utviklingen av et program som kunne ivareta revisjonsmuligheter i det Danske forsvar, krevde at deltagerne hadde revisjonskompetanse, noe som ikke ligger naturlig i en militær utdanning (Skærbæk, 2009).

Gjennom IT-prosjektet dukket det opp problemer om hvordan en skulle kunne definere hva som var relevante kostander. I tillegg var det store innsigelser om hvordan et slikt prosjekt kunne rettferdiggjøres økonomisk, da det tilsynelatende var vanskelig å få ut noe relevant informasjon fra systemet. Samtidig som risiko ledelsessystemet i seg selv skapte problemer (Skærbæk, 2009, s. 984). DeMars møtte mange motforestillinger og fikk mye kritikk, likevel ble DeMars rensset og rettferdiggjort av den Danske riksrevisjonen gjennom sin dobbeltrolle som både moderniserings- og revisjonsenhet (Skærbæk, 2009, s. 984-986). Vi ser de samme trekkene ved innføringen av nytt regnskapsprinsipp i det Norske Forsvar. Vi har hatt store forsinkelser, store budsjett overskridelser og redusert gevinst potensiale. Likevel er det mange store aktører som Finansdepartementet, Riksrevisjonen og Forsvarsdepartementet som er for en slik endring. Felles for de er argumentasjonen om hvor positivt prinsippet, er uten at det konkret pekes på hva som er de virkelige innsparingsmulighetene. Ei er det noen av disse aktørene som løfter opp alternative muligheter, slik som en videre utvikling av kontantprinsippet eller bruk av forvaltningskameralistikken (Jensen & Monsen, 2009).

Undersøkelse fra privat sektor viser at det ikke er like smertefritt og effektivt å innføre nye regnskapsmodeller. Briers og Chua (2001) peker på at det er flere årsaker til at det blir rom for innføring. Ved deres tilfelle ligger det at kalkulasjonsmodell som lå til grunn var velfungerende, så lenge kompetansen og prioriteringen til oppdatering av systemet var tilstedeværende. Omorganiseringer, endringer og ulike avganger forvitret noe av denne kompetansen og forpliktelsen til å holde det etablerte systemet vedlike (Briers & Chua, 2001). Ved manglende forståelse og personell endringer med annen erfaring, mister etablerte systemer sin relevans, da de som er igjen i organisasjonen ikke klarer å utnytte systemene på en god måte. Når dette skjer dannes grunnlaget for innføring av andre systemer og modeller som kan komme fra nyansatte med akademisk tilnærming eller ledere uten forståelse for regnskapsberegninger. Ved at disse blir utsatt for konsulenter som skal selge sine produkter, akademikere og andre teoretiske incitamenten kan det legge grunnen for et nytt kalkuleringsystem (Briers & Chua, 2001). Erfaring viser da at det nye systemet tar lang tid å innføre, da det er noe som ikke er tilpasset bedriften slik det etablerte var. Ekspertene på dette området er gjerne konsulentene som skal lære opp ansatte i virksomheten. Når da systemet ikke tar inn over seg eksisterende data, eller

---

konverterer og har gjenbruk krever det mye kalkulering og arbeid. Kompetansen og eieforhold til nye systemer ligger i de som skal selge de inn til virksomheten, og nødvendigvis ikke til de som på sikt skal drifte det (Briers & Chua, 2001). Samtidig mister eksterne konsulenter intern kjennskapen til de prosesser som ligger til grunn for tidligere utviklede kalkuleringssystemer, om de ikke kobler inn fagpersoner som kan være med å programmere systemet. Virksomheter med brede sortiment av sortiment og prosesslinjer som skal kostnadsberegnes krever input fra de som har kjennskap til hva som skjer i bedriften. Ved rekonstruksjon av dette, og ikke ha gjenbruk, vil dette kreve tunge og lange prosesser (Briers & Chua, 2001). Når nytt styringssystem var implementert og konsulentene reiste etter over to års engasjement, forsvant mye av driften til å opprettholde det nye systemet. Isteden ble det en fremvekst av interne krefters overbevisning av hva som var best for bedriften (Briers & Chua, 2001).

## 5.2 De praktiske implikasjonene

Gjennom informantene fremkommer det at Forsvarsdepartementet i sin tid ble invitert med på periodiseringsprinsippet i regi av Finansdepartementet, hvor personell fra Forsvarsdepartementet ble pekt ut som prosjektmedarbeidere i Finansdepartementet. I denne porteføljen var prosjektmedarbeiderne med og skrev de standardene som er grunnlaget for de Forsvaret har i dag. Fra Forsvarets rekke er det påliggende at Sjef økonomi og styringsavdelingen på vegne av Forsvarssjefen, fremsendte Forsvarets anbefalte løsning til departementet. Hvor en formelt anmodet om å innføre periodiseringsprinsippet og hvor overgangen til ny standard kontoplan var obligatorisk (NOU, 2015).

En kan diskutere om Forsvaret reelt var beslutningstageren for innføringen av nytt regnskapsprinsipp med tilhørende standarder. Da en vet at det var flere utredninger, konsulenter, trender og sterke aktører som fremhevet periodiseringsprinsippet og statlig regnskapsstandarder som den rette beslutningen å gå for (NOU, 2003, 2015; SSØ, 2009). Innføring av lønnsomhetsregnskap i Forsvaret fremstod for informantene som en ønsket utvikling både av overordnede og Accenture som er knyttet til logistikkprosjektet. Underliggende avdelinger i Forsvaret var ikke koblet inn ved tilpasningen av datavareløsningen. Logistikkprosjektet hadde valgt SAP som dataprogramløsning for innføring av nytt logistikkprogram. Herunder lå det et ønske om standardiserte løsninger, hvor SAP er basert på periodiseringsprinsippet.

---

### 5.2.1 Utviklingstrekk for Forsvaret

Generelt kan en si at Forsvaret har hatt en nedgang i antall ansatte. Hvorvidt dette treffer hele Forsvaret, eller om det er bestemte deler som opplever nedtrekket sier ikke statistikken. Likevel viser nedgangen i de maritime enhetene at Sjøforsvarets operative produksjonskapasitet er kraftig redusert. Samtidig har administrative enheter, de som ikke produserer operativ Forsvarsevne økt i omfang. Nå er ikke budsjettet for Forsvarsdepartementet med underliggende etater vurdert, men det ligger i sakens natur at en økning til ~4.006 årsverk er av betydelig ressurspådrag. Da disse enheten ikke er direkte underlagt Forsvarssjefen oppstår flere linjer som Forsvaret må forholde seg til. Prioriteringer som tidligere kunne bli gjort i linjene, er lenger ikke mulig.

Studien har ikke sett på om prosessene innen eiendom-bygg-anlegg som styres av Forsvarsbygg har blitt mer effektive, men det finnes eksempler på hvor soldater ikke får skytetrening, men må ligge utendørs da avdelingen ikke har budsjett dekning for å leie oppvarmede skytebaner (Diesen, 2013). Det samme gjelder forskjellige garasjeanlegg som står tomme, da militære avdelinger må prioritere drivstoff og øvelse fremfor oppvarmet garasje. Nå er ikke dette representativt, men av større eiendommer som nå skal rasjonaliseres vekk er Myntgata<sup>46</sup>, da Forsvarsbygg ikke tar seg råd til å pusse opp lokalitetene. Dette til tross for at Forsvaret leier store private bygg i Oslo sentrum som Rådhusgata 2 og 5, samt Christiana Qvartalet<sup>47</sup>, selv om studier viser at det lønner seg å eie fremfor å leie i et langsiktig perspektiv<sup>48</sup>.

### 5.2.2 Gevinstrealiseringsmuligheter ved innføring av periodiseringsprinsippet

Ved å legge budsjett tallene til grunn for logistikkprosjektet fra 2008 til og med 2015, vil en gjennom offentlige budsjetter komme frem til et forbruk på rundt ~2,5 MRD kroner. Dette er tall som inkluderer andre prosjekter som logistikk prosjektet har hatt ansvar for og ikke alene dekker opp FIF 3.0. Her ville en analyse av driftsregnskapet gi gode indikasjoner på hva som knyttes til de forskjellige løsningene, en må forholde seg til offisielle tall, selv om årsverkskostnader enkelt kan holdes utenom hva som direkte går på ulike prosjekter.

---

<sup>46</sup> Lokalisert 17/8-2016 på: <http://www.aftenposten.no/osloby/Forsvaret-vil-selge-Myntgata-2-53739b.html>

<sup>47</sup> Lokalisert 17/8-2016 på: <http://www.aftenposten.no/norge/Leier-kontorer-for-17-mill-statlige-kroner-arlig-i-Oslo-sentrum--300-meter-unna-star-deres-egne-lokaler-tomme-og-forfaller-21887b.html>

<sup>48</sup> Lokalisert 17/8-2016 på: [http://www.fagforbundet.no/ska/Yrkesgrupper/radmennogandreledere/nyttiginformasjon/nyttiginformasjon/?offset=50&article\\_id=15440](http://www.fagforbundet.no/ska/Yrkesgrupper/radmennogandreledere/nyttiginformasjon/nyttiginformasjon/?offset=50&article_id=15440) og [http://www.fagforbundet.no/?article\\_id=138029](http://www.fagforbundet.no/?article_id=138029)

---

Gevinstregnskapet kan sammenlignes med *return on investment* eller *payback* metode, hvor vurderingene skal fortelle investorer når de kan forvente at investeringen er tilbakebetalt eller innspart. Slik de offisielle tallene sier nå kan en forvente ~180 MNOK i årlige innsparinger og ikke ~460 MNOK som først forespeilet. Selv om de dags aktuelle tall betviles av FLO. Rapporten til FLO er unntatt offentlighet, men ved å lese Aftenposten sin artikkel<sup>49</sup>, fremkommer det at det gevinstpotensialet er et stykke unna det forespeilede.

### 5.2.3 Effektiv ressursbruk

Riksrevisjonen (RR), statistisk sentralbyrå (SSB) og Den norske revisorforeningen (DnR) er positive til en innføring av periodiseringsprinsippet. RR mener at periodisering er essensielt for en god og effektiv virksomhetsstyring. SSB mener at periodisering legger grunnlaget for å etterleve internasjonale krav, samt at kvaliteten på regnskapet heves. DnR fremhever at grunnlaget for sammenligning, effektiv utnyttelse og bedre styring øker som resultat av periodiseringsprinsippet (Finansdepartementet, 2010, s. 106).

Behovet for økonomisk informasjon som gir et korrekt bilde av bedriften, er etterspurt og viktig. Ledere må kunne sette fingeren på hvilke utviklinger bedriften har ved faste sykluser, prognoser og prognostiseringer av budsjett og tenkt fremtid er etterspurt. Slike spådommer krever mye kompetanse, og godt dataverktøy ved produksjon av slik informasjon ved store og komplekse bedrifter. Likevel så er organisasjonen avhengig av at de som får løpende styringsinformasjon, forstår hva de leser og vet hvordan de skal anvende dette (Lindvall, 2014, s. 199-200).

Overgangen fra kontantregnskapet til periodiseringsprinsippet har ikke endret hvordan inntektene til Forsvaret kommer inn. Det er fortsatt via kontantbevilgninger fra Stortinget som reguleres i bevilgningsreglementet. Samtidig har ikke virksomheten egenkapital i alminnelig regnskapsforstand, dette regnes som Statens kapital, hvor eventuelle positive resultat avregnes med statskassen (NOU, 2015, s. 161-162).

Gjennom intervjuene fremstilles kontantprinsippet som en avart, hvor en bare styrer på en liten del av helhetlig virksomhetsstyring. Periodiseringsprinsippet regnes for å være det prinsippet de fleste innenfor økonomi og regnskap er utdannet innen. Forsvaret må fortsatt forholde seg

---

<sup>49</sup> Lokalisert 2/4-16 på: <http://www.aftenposten.no/nyheter/iriks/Her-er-anklagene-mot-Forsvarets-nye-datasystem-7849487.html>

---

til kontantprinsippet i statlig sammenheng, noe som gir dårlige forhold til langtidsplanlegging, da en får tildeling, og må rapportere på ett års basis (NOU, 2015, s. 80).

Virksomhetene i Forsvaret får sine tildelinger via Forsvarsstaben (FST) basert på historiske verdier. Det vil si at en har en inkrementell tilnærming ved bevilgninger. Justering av tildelinger følger oppdragsendringer, lønnsvekst, konsumprisindeks og endring av årsverk. Siden organisasjonens oppdrag ligger i HR leveranser endres oppdragsporteføljen i liten grad. Slik sett vil delta fra det ene til det andre året endres med konsumprisindeksen, lønnsvekst og årsverksendringer. Tildeling av midler er en skrittvis prosess, hvor budsjettdialogen starter året før selve ressursbruken blir avtalesfestet. Gjennom budsjettdialoger mellom FST og avdeling, og internt – kommer en til slutt frem til endelig tildeling. Internt får de forskjellige avdelingene tildelinger som er lik fjorårets, justert for årsverksending, lønnsvekst og konsumprisindeks. Det som er interessant ved den interne tildelingen er at de enkelte avdelingssjefen ikke må rettferdiggjøre ressurskravet. I dette ligger det at de ikke må argumentere med at deres oppdrag er opphengt i hovedmålene, som skal løses og at de treffer målsetningene som sjef for virksomheten skal rapportere på til Forsvarssjefen. Slik sett blir det ikke en kontroll gjennom budsjett tildelinger om at de underordnede avdelingene faktisk leverer produkter som understøtter hoved målsetningene. Egne erfaringer tilsier at virksomhetskontroller ikke får kontrollert alt innen virksomhetsplanen og at oppdragene blir løst av de avdelingene som får tildelt midler. Flere Forsvars avdelinger opplever stadige krav om interneffektivisering og nedtrekk på budsjettene. For å vite hvilke oppgaver som skal prioriteres er det vanskelig å vite nøyaktig hvor en skal kutte, om en ikke har status på oppdragene.

Ved bruk ser en at integrert løsning i SAP er en web basert løsning som ikke gir mulighet for mellomlagring, eller lagring av ulike maler. Dette krever langt mer prosessering for å ta ut hovedboks rapporter som danner analysegrunnlag for økonomer. I tillegg er det avvik mellom SAP/web løsning og slave løsning (BeX), hvor data kopieres over i BeX som gir mulighet for vurderinger i Excel format. Dette skaper usikkerhet for om slave løsningen kan nyttes i samme grad. Prosessuelt bruker intern organisasjon mer tid på å trekke ut og behandle rapporter, sammenlignet med tidligere elektronisk løsning. Dette har ikke direkte sammenheng med prinsippet, men med løsningen som er tilgjengelig. Konsekvens er at de analyser som kan gjennomføres i små organisasjoner, uteblir da tid til disposisjon synes å utebli i innføringsperioden. Slik sett er det ikke bare lett å lese reelle kostnader direkte ut av regnskapet.

---

Informantene sier på mange måter at periodiseringsprinsippet gir et grunnlag for effektiv ressursbruk, men de kan ikke vise til reelle eksempler som ble forelagt dem, eller noen form for dokumentasjon at det vil være tilfelle. Argumentene som fremkom var i stort en speiling av hva som fremkom fra pilotprosjektet som omhandlet periodiseringsprinsippet (SSØ, 2009). Erfaringer fra eget virke viser at det er en god del usikkerhet knyttet til posteringer og korrekt bruk av kontoplan tilhørende kontantregnskapet. Overgangen til lønnsomhetsregnskapet og statlig standard kontoplan øker kompleksiteten og kravet til nøyaktighet, både for kontering og bruk av standarder. Økt kompleksitet krever mer spesialisert kompetanse innen bedriftsøkonomiske prinsipper og bruk av regnskapsplattformen i SAP.

Det er ikke lett å måle effekten av balansert målstyring. Her ligger mye av ansvaret på ledelsen, i den forstand om de bruker strategien direkte mot balansert målstyring. I dette ligger et bevisst forhold til de uttrekkene og måleparameterne som brukes. Har strategibrukerne forståelse av dette og bruker balansert målstyring i tett koordinering av strategiarbeidet vil modellen ha effekt for måling, samt gi bedre konkurransesituasjon og ytelse. Ved at ledelsen har forståelse for strategi arbeid og balansert målstyring kan dette være et verktøy som synliggjør for ledergruppen og de ansatte hvordan en ønsker å nå korte målsetninger og de lange strategiske linjene (Madsen & Stenheim, 2014, s. 27-28).

Erfaring fra informanter viser at økonomiske rapporter ennå ikke blir analysert og koblet mot oppdragsporteføljen. Derav er det ingen kobling mellom leveranser og ressursforbruk, og det blir en mer antagelse om at så lenge en er innenfor økonomiske rammer og ikke hører noe – så leverer en produktene som en er pålagt.

#### **5.2.4 Sammenlignbar kostnadsinformasjon**

Gjentakende argumentasjon fra både informanter og pilotprosjektet bygger opp under påstanden om at regnskapene blir sammenlignbare over tid. Noe som gir grunnlag for sammenligning av kostnader internt i virksomheten (Finansdepartementet, 2010, s. 107-108). I dag er ikke denne muligheten tilgjengelig, da prinsippet kun har vært i kraft siden januar 2016. Noe av utfordringen er at virksomheten får ett års tildelingen (NOU, 2015, s. 134-135). Virksomheter kan planlegge for flere år, men kan ikke gjennomføre dette i like lang horisont som private aktører kan.

Slik det er i dag er det ikke gjennomført benchmarking innen leveransene til forsvarets avdelinger, slik som: prissetting av hva koster det å produsere en soldat, tilsetting av en person,

---

saksbehandling av klager, pris pr kundetelefon – eller annet relevant som en ønsker å sammenligne slik at en kan lære hva som er effektiv drift på tvers av organisasjonen. Avdelinger leverer det de skal, men per dags dato er det ingen verktøy som bekrefter eller avkrefter om driften er kostnadsoptimert, rasjonell og effektiv.

En stor kostnadspost for avdelinger i Forsvaret er de løpende lønnsutgiftene, som på personlig nivå avgjøres av posisjon og herunder utdanningsnivå. Under lønnsforhandlinger er det derfor viktig for lokal sjef å ha rede på hva snittlønnene er i sammenlignende stillinger internt og ut mot andre avdelinger i Forsvaret. Forsvaret har et krav om at den ansatte en gang i året skal oppdatere personlig informasjon, herunder utdanningsbakgrunn. Ved uttrekk og analyse av snittlønn, kompetanse og stilling kan en avklare om enkelte lønnskrav fra ulike ansatte med tilhørende stillinger er rimelig sett mot hva som er rettferdig sett mot lignende stillinger. Nå er det en rekke andre forhold som kan spille inn, men lik lønn for likt arbeid er en gyllen regel. En gjennomgang av en Forsvarsavdeling, viser at det er usikkerhet knyttet til om deler av denne tilfredsstiller de kompetansekravene som stilles i gjeldende stillingsinstruks. En kontroll i denne virksomheten viste at en god andel ikke hadde formal kravene i orden. Konsekvens av dette er økt risiko for merutbetalinger i lønn, og økte kostnader som følge av at det er manglende kontroll innen kompetansekrav tilknyttet konkrete stillinger<sup>50</sup>.

Budsjettoppfølging i Forsvarsstaben gjennomføres ved at underlagte avdelinger månedlig sender inn regnskaps-, prognose- og avviksrapporter. Innrapporteringen er delt inn i personellutgifter – materiellutgifter – eiendom/bygg/anlegg kostnader og inntekter. Der det forekommer avvik mellom budsjett og regnskap på over 5 %, skal det avvik forklares, slik at en har kontroll på kostnadsdrivere. Her krever det oppfølging av økonomisjefer mot de avdelinger som belaster Forsvaret. Innføring av lønnsomhetsregnskapet har medført en sentralisering av anviser og økonomifunksjoner, det betyr at færre mennesker jobber med regnskap og budsjetter. Noe som tilsier at disse sjefene får en større ansvarsportefølje, da antall avdelinger som kan skape avvik i regnskapet – ikke er redusert per dags dato.

Det er mange kontroller som skal gjennomføres for økonomisjefer for å sikre at det er rettmessig belastning av regnskapet. En av disse er attestasjonskontroll, og bekreftelse av at nødvendig dokumentasjon blir lagt inn i regnskapet (Finansdepartementet, 2003). Kontroll viser at attestasjonskvaliteten ikke etterkommer den standarden som bokføringsloven og

---

<sup>50</sup> Avdelingens størrelse er på ~300 ansatte, hvor ~60 personer tilsynelatende hadde avvik mellom egen kompetanse og kvalifikasjonskrav til stillingen, en forklaring kan være at realkompetanse har blitt vurdert.



---

økonomireglementet for Forsvaret tilsier at de skal ha (Forsvaretsregnskapsavdeling, 2016). Noe av svakheten som løftes frem er blant annet manglende dokumentasjon, forskuddsbetalinger og feilfaktureringer. I teorien skal økonomiansvarlig ha tilfredsstillende kontroll på alle områder som skaper utbetalinger. Oversikt skaper mulighetsrom for å sette inn tiltak som kan redusere kostandene til en virksomhet.

Forvaltningsansvaret hviler på virksomhetslederen, som er avhengig av at organisasjonen etterlever de regler som gjelder for forbruk av ressurser i virksomheten. Sammenligning av kostnadsinformasjon fra periode til periode er en god ting, og ved betraktninger av forskjellige områder kan en ha muligheten til å sette inn tiltak for å få kostnadskontroll. Store bedrifter som Forsvaret har mange utgifter som ikke direkte kan knyttes til den operative driften, slik som reiseaktivitet og bevertning. Gitt at Forsvaret er høyteknologisk er det alternativer som kan erstatte reising, slik som video møter. Slike møter gir ikke den personlige kontakten, men det kutter kostnader innen reise, bevertning og reisetid. Egen erfaring ved revisjon medførte at en avdeling i Forsvaret investerte i videomøte utstyr, som har medført store innsparinger på kost, reise og lønnsbudsjettet. Utfordringen var å snu trenden og kulturen om at en alltid har reist. Det er ikke uvilje som ligger bak kostandsforbruket, mer manglende kompetanse for alternative muligheter og retningslinjer fra ledelsen. Likevel trenger en forankring på toppnivå, og fagsterke økonomer, for å innføre retningslinjer som endrer mulighetsrommet til de ansatte.

### **5.2.5 Bedre oversikt over eiendeler**

Åpningsbalansen til en virksomhet kan si noe om hvilke eiendeler som er tilknyttet bedriften. Status for Forsvaret er at den per oktober 2016 ikke er på plass. Nytt prinsipp krever at innkjøp blir regnskapsført i henhold til gjeldende standarder, som vil gi en bedre oversikt fra det ene til det andre budsjett året. Utfordringen for Forsvaret er å verdi fastsette materiell som er anskaffet ved hjelp av NATO midler, tidligere nærvær av fremmede nasjoner og egen nasjonal investering. Hvordan skal en vurdere pris på formuesobjekter som en antagelig ikke vil bygge opp igjen, og hvordan skal en gjennomføre fornuftige avskrivninger på krigsmateriell, som en bruker uavhengig av alder, så lenge det virker. I tillegg er det mye materiell ved egen avdeling om ikke er regnskapsført per dags dato, hvor det er usikkert om dette i det hele tatt kommer til å skje. Utfordringer rundt korrekt evaluering og verdisseting av en åpningsbalanse har blitt problematisert av både konsulenter, pilotprosjektet og informanter. I dette ligger det at Forsvaret må ha en skrittvis tilnærming for å få balansen med oversikt over realkapital og

---

eiendeler på plass. I tillegg til noter for en utførlig forklaring av hva som ligger inn under disse postene (NOU, 2015, s. 162).

Ved kontantprinsippet ble det stilt krav til innrapportering på regnskapet på bare 9 hovedområder, i realiteten flere – men sentralt er det krav om 9 hovedområder. Ved innføring av ny periodisert regnskap og standard kontoplan for staten øker rapporteringskravet for Forsvarets avdelinger, opp til ~60 forskjellige rapporteringskontoeer. Dette vil kreve økt presisjon både til de som planlegger, tildeler og forplikter avdelingen til utbetaling og belastning av budsjettet sett mot kontering i regnskapet. Samtidig medfører økt antall kontoeer til flere rapporteringsdetaljer og analysemuligheter, som igjen skaper mer administrasjon.

Når regnskapet skal brukes for uttak av rapporter og gi et rettviseende bilde av eiendeler er det grunnleggende at utgifter og inntekter blir kontert i henhold til kontoplan. Forsvaret gjennomfører egne kontroller for å si noe om attestasjonskvaliteten i egen virksomhet. Egne erfaringer viser at funnene til Forsvarets regnskapsavdeling peker på de samme forholdene. Hvor det er knyttet usikkerhet til posteringer og bruk av gjeldende standarder tilhørende gjeldende regnskap (Forsvaretsregnskapsavdeling, 2016). Korrekt føring i regnskap legger grunnlaget for å skape god oversikt over en bedrifts eiendeler. Når det er stor risiko for feilføringer, så vil det skape tvil om en virksomhet har en helhetlig oversikt av sine anleggs- og omløpsmidler.

### 5.2.6 Erfaringer til periodiseringsprinsippet ved innføring i Forsvaret

Samtaler med informanter og erfaringer viser til at innføring av lønnsomhetsregnskap og programvareløsning fra SAP, i tillegg til etableringen av åpningsbalansen er en stor og krevende oppgave. I ettertid kan en annen tilnærming vært prøvd, som baserer seg på en opptrappingsplan, hvor en innfører løsninger over tid, men med en klar målsetning som skal oppnås. Nå fremstår det som en har oversett en del utfordringer knyttet til innføringen, for det vil antagelig ta flere år, før en ser en reell effekt av det nye styringsprinsippet.

Intervjuene forteller at arbeidet rundt økonomimodellen i hovedsak har gått på faglinja, mellom Forsvarsstaben ØS og logistikkprosjektet. De som ikke har vært godt nok involvert er FLO med logistikk økonomien. FLO som fagmyndighet har en del synspunkter både på valget og ikke minst på økonomiløsning som ivaretar ganske bra den vertikale styringa, men ikke like godt den horisontale samhandelen (*HS*). *HS* økonomien er mest komplisert for FLO, da der ligger alt av tjenester og lager. Dette er krevende å styre på grunn av prising og datakvalitet.

---

Forsvaret jobber under en kapitteinndeling som hvor omdisponering av midler er noe komplisert. Forsvarssjefen må gå via departementet, som må gå til stortinget for å justere mellom kapitlene gjennom revidert nasjonalbudsjett og omgrupperinger, før omdisponeringer blir gjennomført. Periodiseringsprinsippet gir teoretisk større mulighet til å se kostnader over tid, men Forsvaret får pengene tildelt på 1.års basis fra Stortinget. Forsvaret kan ikke inngå langtidskontrakter og innkjøpsavtaler som kan kostnads optimalisere innkjøpene. For eksempel kunne en istedenfor ammunisjons kjøp for 50 millioner i året, kjøpe ammunisjon av en type hvert 5.år og fått mye bedre vilkår.

Kapitalkostnader er et noe usikkert element om Forsvaret kan dra nytte av. Forsvarsbygg har kapitalelement i husleia, som er en tilleggsavgift som Forsvaret må betale. Dette skal synliggjøre behovet for å sette av midler for fremtidige vedlikehold og re anskaffelser av EBA. Husleiemodellen som Forsvaret operer under, fremstår som kunstig dyr på flere tjenester og bygninger som Forsvarets interne virksomhet betaler for. Her tenker en særs på operative anlegg bygd for lenge siden med NATO midler, som aldri skal bygges på nytt. Praktiseringen virker ikke å harmonere med virkeligheten, noe som gir uheldige utslag i Forsvarets praktisering av periodiseringsprinsippet. Forsvaret får tildelt kapital, og det er ikke mulig å låne kapital i markedet som private vil gjøre.

Erfaring gjennom innhentet informasjon viser at periodiseringsprinsippet gir tilgang på mer informasjon for overordnede, som generer behovet for mer. På den ene siden ønsker en å ha innsikt i informasjonen til nivåene nedover, og starter etterspørsel. Likevel må en passe seg og ha disiplinen og respekten som gjør at en ikke blander seg borti alle detaljene, og lar ansvarlige gjennomføre jobben sin. Et felles system gir rom for fallgruver som kan skape unødig innblanding og ekstra arbeid.

Intervjuene finner at kompetansegapet som skapes mellom overgang til nytt regnskapsprinsipp, har vært tatt opp i programstyremøte og i Forsvarssjefens lederforum. Mange i systemet som forplikter Forsvaret økonomisk, sitter i dag uten fagutdanning på økonomi. Forretningsregnskapet er langt mer komplisert enn kontantregnskapet, i tillegg til at SAP løsningen krever mer systemforståelse for å utnytte programvaren optimalt. Det krever en helt annen kompetanse og forståelse enn det som har vært før. Hvis ikke får en liten nytteeffekt. Eksempelvis ser en at virksomhetsstyringsmodulen på Forsvarets Høyskole ikke er obligatorisk for ledere, som må ha et minimum av innsikt i det å styre virksomheten sin, for å ikke bli prisgitt

---

alle fagekspertene. Forsvaret må ha økonomisjefer med god virksomhetsforståelse og spesialister, for å møte utfordringene knyttet til nytt forvaltningssystem.

### 5.3 Alternativ løsning til lønnsomhetsregnskapet (periodiseringsregnskapet)?

En gjennomgang av utredningen «Hva koster det?» (NOU, 2003), pilotprosjektet (Statskonsult, 2006) og «Gul bok 2010» (Finansdepartementet, 2010) beskriver ikke alternative løsninger til periodiseringsprinsippet. Tilsynelatende er det heller ikke mange kritiske betraktninger om hva en mister og hvilke usikkerheter som oppstår ved overgangen fra kontant til periodiseringsprinsippet. Lønnsomhetsregnskapet synes unødig komplisert i forhold til hva som er behovet for Staten, hvor eksempelvis kameralregnskapet kan være et godt alternativ (Jensen & Monsen, 2009, s. 126-127).

Regnskap i stat og kommune hjelper den offentlige forvaltningen med gjennomføringen av demokratisk kontroll ved bruk av offentlige midler, innen de rammene de er besluttet å bruke og hvem som har myndighet til å forplikte staten. Utviklingen av kamarealregnskapet er ment å bidra til pengeforvaltning, budsjettkontroll og betalingskontroll (Jensen & Monsen, 2009, s. 3). Lønnsomhetsregnskapet gjennomfører dobbelt bokholderi, som synes noe kompliserende kontra det enkle bokholders prinsipp. Den enkle føringen er etablert i kameralregnskapet (Jensen & Monsen, 2009, s. 120). Kameralregnskapet er en metode for det offentlige å ha kontroll med bruken av tildelte midler innen kjerneproduksjonen av sine ansvarsområder. I lys av opprettelsen av offentlige bedrifter ble det behov for å måle effektiviteten og se på lønnsomheten til disse. Et tilsvar til forvaltningskameralistikken var bedriftskameralistikken som skulle trekke frem lønnsomhetsbetraktninger (Jensen & Monsen, 2009, s. 12-13). Den bedriftskameralistiske grunnformen er oppsatt på denne måten (Wysocki, 1965 i Jensen & Monsen, 2009, s. 60):

| Betegnelse   | Inntekter                 |   |                                  |                          | Utgifter                   |  |                                 |                           |
|--|---------------------------|---|----------------------------------|--------------------------|----------------------------|--|---------------------------------|---------------------------|
|  | Rester brakt frem (RF)    | An-ordning (AO)                           | Virkelig utfall (V)              | Rester overført (R)      | Rester brakt frem (RF)     | An-ordning (AO)                          | Virkelig utfall (V)             | Rester overført (R)       |
| Beholdningsregnskap (balanseregnskap)  | Inngående beholdn. aktiva | Tilgang på aktiva                         | Avgang på aktiva                 | Utgående beholdn. aktiva | Inngående beholdn. passiva | Tilgang på passiva                       | Avgang på passiva               | Utgående beholdn. passiva |
| Resultatregnskap   |                           | Lønnsomhetsinntekter                      |                                  |                          |                            | Kostnader                                |                                 |                           |
| Kasseregnskap  |                           |   | Kontantinntekter                 |                          |                            |  | Kontantutgifter                 |                           |
| Regnskapsmessige transaksjoner, ompostinger innenfor beholdningsregnskapet og mellom beholdningsregnskapet og resultatregnskapet |                           | Regnskapsmessige inntekter (vekselsidige) | Fiktive inntekter (vekselsidige) |                          |                            | Regnskapsmessige utgifter (vekselsidige) | Fiktive utgifter (vekselsidige) |                           |

Figur 10: Bedriftskameralistikkens grunnform (Wysocki, 1965 i Jensen & Monsen, 2009, s. 60)

Oppsettet er relativt forståelig med en inntekts- og en utgiftsside. Ut fra oppsettet kan en utarbeide oversikt over eiendeler, gjeld, egenkapital og lønnsomhetsresultatet. Likevel skal det poengteres at bedriftskameralistikken ble utviklet som et supplement til forvaltningskameralistikken. Prinsipielt er det best at offentlige rendyrker regnskapsføringen og bruker samme modell i alle deler av en offentlig organisasjon. En kombinasjon av kameralistisk metode og lønnsomhetsregnskapet, vil gi svært komplisert bokføring. (Jensen & Monsen, 2009, s. 69-71).

#### 5.4 Oppsummering

Jeg har lagt til grunn et interpretivistisk vitenskapsteoretisk ståsted i valg av metode. Implementering av NPM styringsprinsipper i Forsvaret har foregått over flere år, og har flere kompleksiteter som lar seg utfolde i en case studie (Flyvbjerg, 2010). Realiseringen av regnskapsprinsippet sees som en prosess og blir operasjonalisert gjennom informantenes opplevelse. I tillegg har jeg brukt en kvalitativ semistrukturert intervjuguide og innsamling av dokumenter og bakgrunnsdata. Dataanalysen er lagt opp til å foregå underveis i prosessen og til slutt.

Forsvaret har gjennom ulike rapporter og prosjekter fått hentydninger om at de ikke har kontroll på økonomien, hvor det ikke er effektiv ressursbruk, store kostnadspådrag og manglende utnyttelse av eiendeler grunnet manglende oversikt. Resepten for dette har vært en tankegang om at det offentlige må innføre mange av de samme styringsprinsippene som det private følger, og innføre en bedriftsøkonomisk tankegang. Dette til tross for at private markedskrefter har

---

som formål å maksimere egen profitt, mens det offentlige skal skape mest mulig velferdsgoder for tildelte midler (Jensen & Monsen, 2009; NOU, 2003; Riksrevisjonen, 2003). Denne antagelsen om at private løsninger er effektive og de offentlige løsningene ikke er gode, synes ikke å stemme (Briers & Chua, 2001; Skærbæk, 2009).

Innføringen av bedriftsøkonomiske styringsprinsipper har blitt nevnt under fanen av *New Public Management* (NPM) som ikke er et omforent begrep, men har fellestrekk av ulike komponenter. Kjernen i disse er forskjellen mellom privat og offentlig sektor som blant annet er: overgang til private regnskapsprinsipper, mål – og resultat fokus, identifisering av kostnadsdrivere, offentlige anbudsrunder, profittmaksimering, sentralisering av økonomifunksjoner, resultat indikatorer og revisjon (Hood, 1995, s. 95-96). Sannsynlig ligger mye av rasjonale for endring av offentlig sektor, i ønsket om å dempe misnøyen og mistro til det offentlige. Hvor en vil vise handlekraft for å skape transparens og tillitt til at offentlige organisasjoner kan drives på en ressurseffektiv måte (Hood, 1995, s. 93). Nyere forskning kan ikke vise til at NPM i perioden 1980 til dags dato, har medført at det offentlige fungerer bedre, og koster mindre. Funn tyder på det motsatte. Økte driftskostnader og fallende leveringsevne kan spores til konkurranseutsetting, hvor tjenestene kjøpes tilbake. Det samme ser en i Forsvaret sett mot for eksempel kantine og vasketjenesten, hvor kommersielle aktører kommer inn og har flere hundre millioner kroner i overskudd per år. Fokuset har omhandlet enkelte deler og bestemte virksomheter. Helhetlig tankegang synes å ha uteblitt vedrørende løpende utgifter som: lønn, konsulenter, prosjekter og eiendom. I tillegg har felles og faste måleparametere alternert og vært fraværende.

Studien til Hood og Dixon (2015) baseres mer på et stillbilde om hvordan situasjonen var før innføringen av NPM prinsipper i 1980, og hva status var i 2010 når NPM prosessene hadde tatt effekt. De har ikke fokusert på og gjennomgått hvordan prosessene har pågått og hva som ligger til grunn for at det dukker opp problemer, ekstra kostander og hvorfor ikke resultatet ble som ønsket. Denne oppgaven har hatt den muligheten, å se hvorfor innføring av prosesser blir fordyrende og hva de praktiske utfordringene er. Sannsynlig er dette et område som det kan være et behov å forske mer på. Nemlig den prosessen, forandlingsprosessen og hvorfor det blir så mye mer krevende med innføring av styringsprinsipper, enn det antatt er.

En ser også ved implementering av nytt regnskapsprinsipp og målesystem i det Danske forsvar at systemet i seg selv ikke var en ubetinget suksess. Likevel har innføringen blitt renvasket og rettfærdiggjort ved at pådrivere for prosjektet har sittet i innføringsrollen og revisjonsrollen

---

(Skærbæk, 2009). Privat er det heller ikke bare å innføre nye systemer for at det skal gi umiddelbar positiv effekt. Suksessraten avhenger mye av forankringen som ligger internt i virksomheten, hvilken kompetanse som besittes og at ledelsen legger forholdene til rette for å ta i bruk nye prinsipper (Briers & Chua, 2001). Sivilt ser en at innføring av nytt kalkuleringsystem ikke nødvendigvis blir av det bedre. Felles for disse nye systemene er at det nødvendigvis ikke tar hensyn til hva som skjer underveis i prosessen (Briers & Chua, 2001, s. 237). Antakelsen om at det er bare å innføre noen prinsipper i det private og så tar det positiv effekt synes å være feilaktig. Det samme gjelder tanken om at det offentlige er sendrektige og lite effektive. Erfaringer viser at dette ikke er tilfelle. Implementeringer tar tid, koster mye og er ikke nødvendigvis en suksess historie, hverken i det offentlige eller det private.

Forsvaret har gjennom en rekke omorganiseringer og omprioriteringer fått krav om mål-, resultat- og risikostyring. Dette har medført innføringen av en egenkreert styringsmodell som prioriterer ressurser, prosesser og iverksatte handlinger. Styringsmodellen er bygget rundt balansert målstyringsmodellen, men tilpasset Forsvaret. Effektiv bruk av slike modeller krever kompetanse og forståelse for hva disse kan bidra med, og derved ikke. Studien kan ikke vise til at Forsvaret har obligatorisk kursing for og fullt ut å ta i bruk styringsmodellen eller tilsvarende styringsprinsipper (Forsvarsstaben, 2016). Balansert målstyring peker eksempelvis på at det må legges lange tidshorisonter, noe som kan synes utfordrende gitt de planleggings begrensninger som ligger til en offentlig virksomhet (Madsen & Stenheim, 2014). Beslutningen om å innføre periodiseringsprinsippet med statlig standard kontoplan, synes ikke å ha vært satt opp mot alternative løsninger som kunne ha vært mer tilpasset for en offentlig virksomhet, slik som forvaltningskameralistikken eller utvikling av kontantprinsippet (Jensen & Monsen, 2009). Periodiseringsprinsippet kommer i tillegg til eksisterende kontantprinsipp som ligger til grunn for rapportering mellom Forsvaret og Forsvarsdepartementet (NOU, 2015).

For Forsvarets ansatte har nytt periodiseringsprinsipp synliggjort at horisontal samhandel modul ikke har vært implementert på en skikkelig måte, slik at denne prosessen ikke har gått sømløst. Administrative databehandlings prosesser har økt i antall operasjoner for å få frem nødvendige rapporter, slik som hovedbøker, lønnsrapporter og annen styringsinformasjon. Gitt at de ansatte vet hvordan rapporter skal genereres fra systemet. I tillegg kommer utfordringen med å tolke og bruke periodiseringsprinsippet, som krever en helt annen kompetanse enn det å bruke kontantprinsippet. Disse utfordringene er synliggjort gjennom et tidligere statlig pilot-periodiseringsprosjektet. Virksomhetene med relevant kompetanse fikk tilpasset og brukt

---

periodiseringsprinsippet mer effektivt, enn de med manglende kompetanse innen det bedriftsøkonomiske fagområdet (Statskonsult, 2006, s. 1-3).

Kompetansegapet treffer ikke bare regnskapsmedarbeiderne, men alle som gjennomfører ressursbindinger på vegne av Forsvaret. I tillegg har de ulike aktørene innen faget vært vant til kontantprinsippet og forsvarets eget kontosystem – som overhodet ikke er sammenfallende med det periodiserte prinsippet. Overgangen fra kontant- til periodiseringsprinsippet øker kompleksiteten innen kontostrukturen vesentlig. Noe som krever en skarpere kompetanse for postering, rapportering og uttrekk av data. I tillegg blir det på sikt generert tyngre datarapporter som krever en annen analytisk kunnskap enn ved kontantprinsippet. Her vil Forsvaret i en overgangsperiode på 3-5 år oppleve et kompetansegap på de som skal besitte viktige økonomiske funksjoner. Som noen av informantene påpeker, må økonomisjefer høyere oppe ha en kombinert utdanning og erfaring for å gjennomføre god økonomi- og virksomhetsstyring.

Styringsteknologien virker ikke å være så hensiktsmessig som det var tenkt. Spørsmålet en kan stille seg er om regnskapssystemet er designet på en hensiktsmessig måte. Utfordringen er ikke nødvendigvis at det er økonomisk kompetanse som mangler, det kan være et uheldig design av systemet. Klassisk er å peke på at brukeren er inkompetent og trenger diverse kurs. Jeg tror ikke at det så enkelt, det virker som SAP løsningen er langt mer komplisert enn det som nødvendig er. Hvorfor skal systemet kreve flere inntastingstrinn enn før, og hvorfor skal det være så komplisert, da dette kunne vært mer hensiktsmessig og intuitivt utviklet. Kompliserte systemer skaper usikkerhet, og tvil om hva en i realiteten klarer å trekke ut av systemet av troverdig informasjon (Fallan & Pettersen, 2016, s. 215-219).

Erfaringer med de forskjellige regnskapene tilsier at periodisert regnskap gir bedre sammenligningsgrunnlag på tvers av avdelinger i Forsvaret, innen sammenlignbar kostnadsinformasjon. Likevel vil regnskapet være en måle parameter om du har oppnådd budsjettet, ikke om du har løst oppdraget. Sluttsetningen i så måte må være at det er selve budsjettprosessen som er viktig, da den skaper forståelse for hvordan ressursbruken prioriteres gjennom plan (Gjønnes & Tangenes, 2012, s. 218-222).

Bedre oversikt over eiendeler fordrer at disse er lagt inn i balansen. I dag er ikke balanseregnskapet oppdatert med Forsvarets anleggsmidler. En gang i fremtiden er dette planlagt løst ved hjelp av virksomheten Forsvarets materiell etat, som ble etablert i 2016 ved utskillelse fra Forsvaret og lagt under Forsvarsdepartementet. I dag er det materiell som de store



---

avdelingene har som blir lagt inn, men med annet grunnlag enn de statlige regnskapsstandardene tilsier. Noe som betyr at andre avdelinger som ikke er operative eller en del av logistikk elementet, uteblir fra registrering av deres anleggsmidler. Prinsipielt ligger det i periodiseringsprinsippet at en får bedre oversikt over eiendeler, men det fordrer at noen har lagt informasjon om dette inn i systemet. Helst all informasjon, og ikke bare det som virker passende, for oversikten blir ikke bedre enn den informasjonen som legges inn.

Operativ struktur i Forsvaret virker å være i nedadgående utvikling, uten at oppdragsporteføljen nødvendigvis har blitt redusert i samme takt. Noe som tyder på at det forventes at Forsvaret leverer de samme, eller bedre resultater med langt færre ressurser. Innføringen av forvaltningsverktøyet har vært en langdryg prosess preget av forsinkelser, kostnadspådrag og reduserte forhåpninger om gevinstuttrekk. Mye av presset og argumentasjonen for innføringen virker toppstyrt, uten at en klarer å konkretiser nøyaktig hvilke effekter som skal kunne tas ut. Postulert gevinstregnskap fra innføringsprosjektets side, virker å være for positivt, da det er interne krefter som mener at gevinstmulighetene er sterkt overdrevet. Økonomiske styringssystemer synes således ikke alltid å være tuftet på rasjonale for økt effektivitet, men kan gjerne implementeres som følge av ulike trender og ikke til det beste for egen organisasjon (Hood & Dixon, 2015; Jensen & Monsen, 2009). Slik det er i dag har innføringen av periodiseringsprinsippet kostet langt mer enn prosjektert og gevinstmulighetene hersker det tvil om. Likevel kan prinsippet åpne opp for muligheten ved å se fornuften i standardiseringer og økonomisk utbytte ved å samarbeide på tvers av avdelinger og Nasjoner, vedrørende fremtidige materiell investeringer. Om innføringen av et bedriftsøkonomisk prinsipp til slutt vil være med å snu trenden. Herunder de siste tretti årene med operativt forfall og mindre produksjon til en høyere kostnad. Om trenden snus slik at bedriftsøkonomisk tankegang kan bli Forsvarets *redningsbøye*, ved å gi mer operativ evne for et marginalt Forsvar - gjenstår fremdeles å se!

---

## Referanseliste

- Briers, M. & Chua, W. F. (2001). The role of actor-networks and boundary objects in management accounting change: a field study of an implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (2001), 33.
- Busch, T., Johnsen, E. & Vanebo, J. O. (2009). *Økonomistyring i det offentlige*. Oslo: Universitetsforl.
- Devold, K. K. (2005). *Bedre økonomistyring i Forsvaret*. <http://www.regjeringen.no>: Forsvarsdepartementet Lokalisert på [https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/bedre\\_ekonomistyring\\_i\\_forsvaret/id234681/](https://www.regjeringen.no/no/aktuelt/bedre_ekonomistyring_i_forsvaret/id234681/).
- Diesen, S. (2013). Strategisk styring og ledelse i norsk offentlig sektor. 2016(22. august).
- Esaiasson, P., Gilljam, M., Oscarsson, H. & Wägnerud, L. (2012). *Metodpraktikan: Konsten att studera samhälle, individ och marknad* (4th ed. utg. Vol. 4:1). Stockholm: Paper&Tinta, Poland 2015.
- Fallan, L. & Pettersen, I. J. (2016). *Bedriftsøkonomiske atferdsteorier. Endrede perspektiver på atferd, koordinering og organisering.*: Bergen: Fagbokforlaget.
- FFI, F. F. I. (1994a). Sluttrapport for prosjekt 630: Støtte til utvikling av økonomistyring i Forsvaret. I F. (FD) (Red.), (s. 31). [Oslo]: Forsvarets Forsknings Institutt - FFI.
- FFI, F. F. I. (1994b). Spørreundersøkelse PIVI – pilot – prosjekt virksomhetstyring. I F. (FD) (Red.), (s. 36). [Oslo]: Forsvarets Forsknings Institutt - FFI.
- FFI, F. F. I. (2010). Makroøkonomiske trender - Forsvarsøkonomisk utvikling i et historisk og internasjonalt perspektiv IF. (FD) (Red.), (s. 39). [Oslo]: Forsvarets Forsknings Institutt - FFI.
- Finansdepartementet. (2003). *Reglement for økonomistyring i staten : fastsatt ved kronprinsregentens resolusjon 12. desember 2003, Bestemmelser om økonomistyring i staten : fastsatt av Finansdepartementet 12. desember 2003*. [Oslo]: Finansdep.
- Finansdepartementet. (2010). *Prop. 1 S (2009–2010) Proposisjon til Stortinget (forslag til stortingsvedtak) FOR BUDSJETTÅRET 2010*. <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-1-s-2009-2010/id580173/>: Lokalisert på <https://www.regjeringen.no/no/dokumenter/prop-1-s-2009-2010/id580173/>.
- Flyvbjerg, B. (2010). Fem misforståelser om casestudiet. *Fem misforståelser om casestudiet (Februar 2010) i Svend Brinkmann og Lene Tanggaard, eds. Kvalitative metoder, København: Hans Reitzels forlag, 26.*

- 
- Forsvaretsregnskapsavdeling. (2016). Rapport etter kontroll av bilagskvalitet i Forsvaret 2015. I F. r. (FRA) (Red.), (s. 26). Bergen: Forsvarets regnskapsavdeling.
- Forsvarsstaben. (2010). *Vedlegg C til Direktiv for virksomhets- og økonomistyring (DIVØ)*. [Oslo]: Forsvaret.
- Forsvarsstaben. (2014). *Direktiv for virksomhets- og økonomistyring (DIVØ)*. [Oslo]: Forsvaret.
- Forsvarsstaben. (2016). *Direktiv for virksomhets- og økonomistyring (DIVØ)*. [Oslo]: Forsvaret.
- Gilje, N. & Grimen, H. (1993). *Samfunnsvitenskapenes forutsetninger : innføring i samfunnsvitenskapenes vitenskapsfilosofi* ([3. prøveutg.]. utg.). Oslo: Universitetsforlaget.
- Gjønnnes, S. H. & Tangenes, T. (2012). *Økonomi- og virksomhetsstyring : strategistøtte ved prestasjonsstyring, ressursstyring og beslutningsstøtte*. Bergen: Fagbokforl.
- Gulden, B. P. (2010). *Revisjon : teori og metode* (5. utg. utg.). Oslo: Cappelen akademisk forl.
- Hoff, K. G. (2016). *Strategisk økonomistyring* (2. utg.). Oslo: Universitetsforl.
- Hood, C. (1995). The “New Public Management” in the 1980s: variations on a theme. *Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, No. 2/3, 17*.
- Hood, C. & Dixon, R. (2015). *A government that worked better and cost less? : evaluating three decades of reform and change in UK central government*. Oxford: Oxford University Press.
- Jacobsen, D. I. (2005). *Hvordan gjennomføre undersøkelser?: innføring i samfunnsvitenskapelig metode*. Kristiansand: Høyskoleforl.
- Jensen, B. & Monsen, N. N. (2009). Regnskap i stat og kommuner: Om dagens regnskaper og et alternativ.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2010). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode*. Oslo: Abstrakt forlag.
- Johnsen, Å. (2005). Resultatstyring i norsk offentlig sektor. *MAGMA, 6/2005, 13*.
- Lindvall, J. (2014). *Verksamhetsstyrning : från traditionell ekonomistyrning till modern verksamhetsstyrning* (2.upplagan. utg.). Lund: Studentlitteratur.
- Madsen, D. Ø. & Stenheim, T. (2014). BALANSERT MÅLSTYRING: En kort oversikt over forskningslitteraturen. *MAGMA - ECONAS tidsskrift for økonomi og ledelse, 0414, s.22-33*.
- Mauland, H. & Mellemvik, F. (1998). *Regnskap, budsjettering, økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Cappelen akademisk forl.

- 
- McKinsey. (2015). Modernisering og effektivisering av stabs-, støtte- og forvaltningsfunksjoner i forsvarssektoren. Oslo.
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*. Bergen: Fagbokforl.
- NOU. (2003). Hva koster det? : bedre budsjettering og regnskapsføring i staten : innstilling fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon 14. september 2001 : avgitt til Finansdepartementet 27. januar 2003 (Vol. NOU 2003: 6). Oslo: Statens forvaltningstjeneste, Informasjonsforvaltning.
- NOU. (2015). Bedre beslutningsgrunnlag, bedre styring: Budsjett og regnskap i staten: innstilling fra et utvalg oppnevnt ved kongelig resolusjon av 10. oktober 2014: avgitt til Finansdepartementet 1. desember 2015 (Vol. NOU 2015: 14). Oslo: Departementenes sikkerhets- og serviceorganisasjon - Informasjonsforvaltning.
- Riksrevisjonen. (2003). Riksrevisjonens undersøkelse av effektivitet i planlegging og styring av felles forvaltningssystemer i Forsvaret (s. 69). [Oslo]: Stortinget.
- Riksrevisjonen. (2012). Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2011 *Dokument 1 (2012–2013)* (s. 242). Fagbokforlaget AS, Bergen.
- Riksrevisjonen. (2014). Riksrevisjonens rapport om den årlige revisjon og kontroll for budsjettåret 2013 (Vol. ISBN 978-82-8229-293-1, s. 204). [Oslo]: Stortinget.
- Skærbæk, P. (2009). Public sector auditor identities in making efficiency auditable: The National Audit Office of Denmark as independent auditor and modernizer. *Accounting, Organizations and Society*, 34, 17.
- Skærbæk, P. & Thorbjørnsen, S. (2007). The commodification of the danish defence forces and the troubled identities of its officer. *Financial Accountability & Management*, 23(3), 26.
- Solstad, E. (2009). Fusjoner i offentlig sektor. *MAGMA, Econas tidsskrift for økonomi og ledelse*, 8.
- SSØ. (2008a). *Kartlegging av kontoplaner og føringsprinsipper i staten - Rapport 5/2008*. [http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R5\\_5-2008\\_Kartlegging\\_av\\_kontoplaner\\_og\\_foringsprinsipper\\_i\\_statens.pdf](http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R5_5-2008_Kartlegging_av_kontoplaner_og_foringsprinsipper_i_statens.pdf): Senter for statlig Økonomistyring (SSØ).
- SSØ. (2008b). *Mål- og resultatstyring i St.prp. nr.1 (2007-2008) En casestudie*. [Oslo]: Senter for statlig økonomistyring (SSØ) Lokalisert på [http://dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R8\\_8-2008\\_Maal\\_og\\_resultatstyring\\_i\\_St.prp.nr.1\\_En\\_casestudie.pdf](http://dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R8_8-2008_Maal_og_resultatstyring_i_St.prp.nr.1_En_casestudie.pdf).

- 
- SSØ. (2009). *Sluttrapport fra periodiseringsprosjektet* Bergen: Senter for statlig økonomistyring (SSØ) Lokalisert på [http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R14\\_6-2009\\_Sluttrapport\\_fra\\_periodiseringsprosjektet.pdf](http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/rapporter/R14_6-2009_Sluttrapport_fra_periodiseringsprosjektet.pdf).
- SSØ. (2010). *Veileder - Resultatmåling "Mål- og resultatstyring i staten"*. [Oslo]: Senter for statlig økonomistyring (SSØ) Lokalisert på [http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/veiledere/Maal\\_og\\_resultatstyring\\_i\\_staten.pdf](http://www.dfo.no/Documents/FOA/publikasjoner/veiledere/Maal_og_resultatstyring_i_staten.pdf).
- Statskonsult. (2006). *Oppsummering og vurdering av erfaringer med periodiseringsprosjektet*. Oslo: Statskonsult AS Lokalisert på [https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/statskonsult\\_periode.pdf](https://www.regjeringen.no/globalassets/upload/fin/vedlegg/okstyring/statskonsult_periode.pdf).
- Thagaard, T. (2009). *Systematikk og innlevelse: en innføring i kvalitativ metode*. Bergen: Fagbokforl.
- Østre, S. (2007). *Resultatstyring i offentlig forvaltning : mål og resultatstyring : muligheter og begrensninger for offentlig virksomhet : delrapport 2: økonomistyringssystemer og New Public management (Vol. nr 13-2007)*. Elverum: Høgskolen i Hedmark.

---

# Vedlegg

## Vedlegg - Intervjuguide

Forsvaret har gjennom en årrekke gjennomført omorganiseringer, og nå er det innført nytt virksomhetsverktøy som skal styre anleggsregnskapet, periodisert regnskap og personell flyten<sup>51</sup>. Periodiseringsprinsippet ble innført 1. januar 2016 i Forsvaret. Dette styringsprinsippet ble testet ut av ti pilotvirksomheter i staten og erfaring fra dette prosjektet viser at: det var lite engasjement fra ledere (unntak var de fra økonomi og administrasjon) og at medarbeiderne manglet kompetanse innen fagområdet (Statskonsult, 2006, s. 1-3).

Er så periodiseringsprinsippet riktig å innføre for Staten eller Forsvaret? Noen vil si at periodiseringsprinsippet er for komplisert, og at det offentlige må tenke enkelhet, og heller bruke forvaltningskameralistisk enkel bokføring (Jensen & Monsen, 2009, s. 126).

Erfaringer med pilotprosjektet tilsier en del positive ringvirkninger – og det er her det er ønskelig at Controller/økonomisjef kan hjelpe til å besvare spørsmål som omhandler temaet, som danner grunnlaget for å besvare problemstillingen.

Intervjuet legger opp til at relevante aktører kan fortelle både om det de anser er godt og mindre godt med de to prinsippene (kontant/periodisering), basert på deres erfaringer og forventninger. Gi gjerne eksempler fra eget virke, om ting du synes er bra og mindre bra med hensyn til styringen og de to prinsippene. Formålet er ikke å haste gjennom alle spørsmålpunktene, men å tilkomme kunnskap om området som informanten anser som mest relevant.

### Spørsmål:

1. Hvordan kom periodiseringsprinsippet til forsvaret/organisasjonen – var det riksrevisjonen (RR), konsulenter eller andre aktører i eller utenfor forsvaret som var drivende?
2. Hvorfor ble det nettopp periodiseringsprinsippet – hvorfor ikke en utvikling av eksisterende kontant prinsipper eller et annet prinsipp, så som kameralistikken (forvaltning/bedrifts)?
3. Var det noen diskusjoner i forsvaret/organisasjonen rundt ulike alternativer/prinsipper før beslutningen om periodiseringsprinsippet ble truffet? I såfall, hva var argumentene for og i

---

<sup>51</sup> Lokalisert 13:41 den 13.07.2015 på Forsvarets sider:  
<http://intranett2.mil.no/organisasjon/los/Sider/default.aspx>

- 
- mot? Ble konsulent rapporten fra 2006/de 10 pilotene brukt i denne argumentasjonen? Hvilke argumenter kom til å veie tyngst? Hvem var det som argumenterte for beslutningen om å innføre periodiseringsprinsippet? Hvem argumenterte i mot?
4. Hva var det som styrte virksomheten/forsvaret, slik at det til slutt ble periodiseringsprinsippet som framstod som løsningen?
  5. Om periodiseringsprinsippet ble presentert som løsningen, hva var så problemet som skulle løses? Var det også andre relevante problemer som dermed ikke fikk like stor oppmerksomhet? Styring kan jo ha den effekten at det blir en skarp fokus på visse forhold, det kan være godt men også mindre godt om det resulterer i «tunnel syn».
  6. Hvordan kan ressurser utnyttes på en bedre måte ved periodiseringsprinsippet vs kontantprinsippet? Er det noen erfaringer på at ressurser kan utnyttes bedre, hvordan er dette presentert, som du er kjent med?
  7. Hvordan kan en måle effektivitet og måloppnåelse ved periodiseringsprinsippet vs kontantprinsippet? Er det noen erfaringer på at en slik måling, hvordan er dette presentert, som du er kjent med?
  8. Hvordan får en bedre oversikt over eiendeler/realaktiva og forpliktelser/gjeldsbyrder ved periodiseringsprinsippet vs kontantprinsippet? Er det noen erfaringer på at en slik oversikt eksisterer og hva dette har gitt, som du er kjent med?
  9. Hvordan får en bedre oversikt av kapitalkostnader gjennom periodiseringsprinsippet vs kontantprinsippet? Er det noen erfaringer på at en slik oversikt eksisterer og hva dette har gitt, som du er kjent med?
  10. Hvordan gir periodiserings vs kontant regnskap bedre oversikt og skaper tillitt/pålitelighet til bevilgende myndighet? Er det noen erfaringer på at bedre oversikt blir gitt – og hva dette har vært. Hvordan gir bevilgende myndighet uttrykk for at de har bedreoversikt/eller har større tillitt, som du er kjent med?
  11. Annet du mener er relevant vedrørende overgangen fra kontant- til periodiseringsprinsippet?

---

## Vedlegg - Revisjonskontroll av attestasjon

### *Innledning*

Vedlegget er noe forkortet i forhold til hva som beskrives av fremgangsmåte ved en revisjon.

Attestasjon og rutiner rundt dette er regulert i RØS/BØS. Herunder ligger det at noen grunnleggende kontrollpunkter som skal sjekkes ut av virksomheten før utbetaling kan finne sted (Finansdepartementet, 2003, s. 35-36). Den ansatte som attesterer skal påse at nødvendige kontroller er utført (Finansdepartementet, 2003, s. 81).

### *Metode*

Ved attestasjonskontroll i perioden 1 jan 16 tom 12 juli 2016 har det vært gjennomført en attributt-sampling, ref. IAA PA 2320-3 *Audit sampling* og ISA 530<sup>52</sup>. En slik sampling legger opp til å teste et gitt antall transaksjoner for å fastslå om en foreskrevet internkontroll er utført.

Det forutsettes i gjennomgangen at de enkelte innen økonomiforvaltningen i Forsvaret ved internkontroll gjennomfører de arbeidsoppgaver som påligger ved å kvalitetssjekke bilagene.

### *Uttrekket*

Uttrekket gjennomføres via Bex vha rapporten «Regnskapsrapport Hovedbok (faktisk)» i perioden 1. januar 2016 til 30. juni 2016, hvor Forsvaret, strukturelement 10057857, er den organisasjonen som er lagt til grunn.

Ønsket sikkerhet i konklusjonen er 90% og ønsket presisjon er 5 %. Dvs for å konkludere med at kontrollrisikoen er lav må det være 90% sikkert at feilandelen i populasjonen ikke er høyere enn 5%. Dette gir en beta<sup>53</sup>-risiko på 10 %. I tillegg legges det opp til en sikkerhet på 70 % for og ikke tillegge den interne kontrollen for lav pålitelighet, som gir en alfa<sup>54</sup>-risiko på 30 %. Ut fra tidligere erfaringer er det å forvente avvik til bilag, men revisjonen tilnærmer seg «*stop-and-go*» metode, hvor det legges opp til en trinn modell hvor tilfredsstillende svar gis på bilag/avvik (Gulden, 2010, s. 251): 47/0, evt. 78/1, evt 107/2, evt. 134/3, evt 211/6. Da antall feil ved gjennomgang av 211 bilag oversteg 6, valgte vi å øke uttrekket til 400 representative bilag.

---

<sup>52</sup> ISA 530 – Stikkprøver i revisjoner

<sup>53</sup> Beta-risiko er risikoen for at den interne kontrollen tillegges for stor pålitelighet (Gulden, 2010, s. 223)

<sup>54</sup> Alfa-risikoen er at den interne kontrollen legges for lav pålitelighet (Gulden, 2010, s. 222)



---

Behandling av data ble satt inn i representativt utvalg basert på 95 % konfidensintervall og standardfeil +/- 1,96 (Johannessen, et al., 2010, s. 336-337).

### ***Kriterier for kontroll av bilag***

Staten har gjennom RØS/BØS<sup>55</sup> gitt sine retningslinjer for hva som skal sjekkes når det kommer til bilag og dens kvalitet. Bestemmelsene legger opp til fakturakontroll gjennom attestasjon som omfatter følgende kriterier<sup>56</sup>:

1. at fakturaen inneholder opplysninger som viser ***hva anskaffelsen gjelder***, eventuelt med referanse til hvor slik dokumentasjon finnes, og opplysninger for riktig betaling, registrering og kontroll
2. ***bestillingsdokumentasjonen***, eventuelt avtale, med henblikk på pris, betalingsforpliktelse og andre relevante bestemmelser
3. eventuell ***dokumentasjon for varemottak eller tjenesteleveranse*** mot fakturaen, for å sikre at bestilt vare eller tjeneste er mottatt i henhold til de spesifikasjoner som er bestilt. Ved kjøp av tjenester, skal det om mulig kontrolleres at tjenesten er bestilt og utført i henhold til avtale, og at resultatet er tilfredsstillende
4. at ***beløpet er riktig kontert***, eventuelt registrere korrekt konteringsinformasjon

Forskrift til bokføringsloven påpeker at dokumentering av kjøp (§ 5-5) er salgsdokumentasjonen til selger. Leverandører til Forsvaret er i stort underlagt bokføringsloven med forskrifter, og skal følge bestemmelsen i forskriftenes § 5-1-1 Salgsdokumentets innhold.

### ***Empiri og datafangst***

Uttrekket i Bex<sup>57</sup> på hovedbok er på NOK 28.819.844.000,- med en fordeling på 209.156 forskjellige bilag. Flere bilag har ikke tilordnet kreditor, noe som gjelder uttak varelager eller horisontal samhandel. Disse bilagene vil ikke inkludere en faktura spesifisering, og er derfor uegnet for utvalget. Eksterne leverandører blir bilagsført på fakturabilagsdokumenter som starter på 31\* i hovedbok, og det er disse som legges til grunn i utvalget. Ved å filtrere på 31\* dokument blir samlet beløp på NOK 6.148.496.000,- og 93.806 bilag.

---

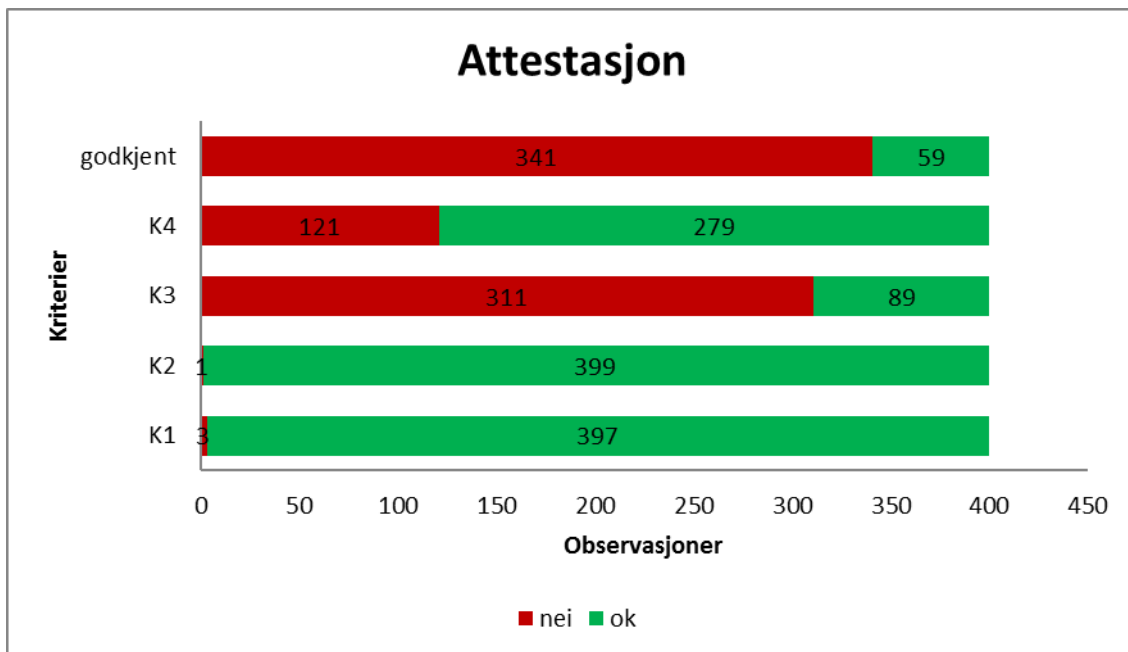
<sup>55</sup> Reglement for økonomistyring i staten/Bestemmelser om økonomistyring i staten

<sup>56</sup> BØS kap 5.3.5.2 Attestasjon

<sup>57</sup> BeX er en slaveenhet til SAP, hvor kopi av hovedbok lastes inn. Brukes da det har en del praktiske Excel utlastningsmuligheter.

Representativt utvalg av disse ble gjennomført ved hjelp av funksjonen =tilfeldig () i Excel. Dataprogrammet trakk ut og gav de forskjellige bilagene fra 1 til 93806 sine nummereringer, som dannet grunnlaget for hvilke bilag som ble sjekket ut. Tilfeldig uttrekk ble sortert i stigende rekkefølge med start på nummer 1. Tilfeldig bilagsserie fra nummer 1 til 400 ble sjekket ut<sup>58</sup>, til sammen gav dette en samlet bilagssum på NOK 159.617.000,-.

Ved å legge inn i ulike IO/RIO<sup>59</sup> nummere i SAP, med parallelle faktura numre tilsier denne fordelingen om revisjonskriteriene er overholdt eller ikke. Ved å undersøke attestasjon med vekt på kriteriene: (K1) hva anskaffelsen gjelder, (K2) bestillingsdokumentasjonen, (K3) vare eller tjeneste er mottatt, (K4) riktig kontering. Gir disse en samlet oversikt på hvordan de ulike kriteriene er etterfulgt av de bilagene som er undersøkt, og om attestasjonen er godkjent ved at alle fire kriterier har blitt fulgt for et enkelt bilag. Figuren under illustrerer resultatet:



Figur: Gjennomført attestasjon iht gjeldende kriterier

Revisjonen avdekker at ved kriteriet:

- **K1**: er 3 av 400 tilfeller *ikke* tilfredsstillende, mens 397 av 400 er tilfredsstillende
- **K2**: er 1 av 400 tilfeller *ikke* tilfredsstillende, mens 399 av 400 er tilfredsstillende
- **K3**: er 311 av 400 tilfeller *ikke* tilfredsstillende, mens 89 av 400 er tilfredsstillende

<sup>58</sup> Beløp i utdata kommer i \*1000kr, slik at beløp < 1000 kr blir synliggjort som 0 NOK, slik at bilag under 1000 kr ikke er en del av utvalget.

<sup>59</sup> Innkjøpsordre/Rammeinnkjøpsordre

- **K4:** er 341 av 400 tilfeller **ikke** tilfredsstillende, mens 59 av 400 er tilfredsstillende

Til sammen gir det at attestasjon er tilfredsstillende gjennomført ved 59 tilfeller, mens 341 observasjoner er ikke tilfredsstillende.

Ved et 95 % konfidensintervall, hvor vi tar hensyn til standardavvik (SE), vil dette gi oss følgende resultatintervall med hensyn på de ulike kriteriene:

|             |                           | <b>K1</b>     | <b>K2</b>     | <b>K3</b>    | <b>K4</b>    | <b>godkjent</b> | <b>samlet</b> |
|-------------|---------------------------|---------------|---------------|--------------|--------------|-----------------|---------------|
| <b>nei</b>  | <b>sum</b>                | 3             | 1             | 311          | 121          | 341             | 436           |
|             | <b>% andel</b>            | 0,75          | 0,25          | 77,75        | 30,25        | 85,25           | 27,25         |
| <b>95 %</b> | <b>Konfidensintervall</b> | 0,95          | 0,95          | 0,95         | 0,95         | 0,95            | 0,95          |
|             | <b>SE</b>                 | 0,43          | 0,25          | 2,08         | 2,30         | 1,77            | 1,11          |
| <b>1,96</b> | <b>+/-</b>                | 0,85          | 0,49          | 4,08         | 4,50         | 3,48            | 2,18          |
|             | <b>(+)intervall</b>       | <b>1,60</b>   | <b>0,74</b>   | <b>81,83</b> | <b>34,75</b> | <b>88,73</b>    | <b>29,43</b>  |
|             | <b>(-)intervall</b>       | <b>-0,10</b>  | <b>-0,24</b>  | <b>73,67</b> | <b>25,75</b> | <b>81,77</b>    | <b>25,07</b>  |
| <b>ok</b>   | <b>sum</b>                | 397           | 399           | 89           | 279          | 59              | 1164          |
|             | <b>% andel</b>            | 99,25         | 99,75         | 22,25        | 69,75        | 14,75           | 72,75         |
| <b>95 %</b> | <b>Konfidensintervall</b> | 0,95          | 0,95          | 0,95         | 0,95         | 0,95            | 0,95          |
|             | <b>SE</b>                 | 0,43          | 0,25          | 2,08         | 2,30         | 1,77            | 1,11          |
| <b>1,96</b> | <b>+/-</b>                | 0,85          | 0,49          | 4,08         | 4,50         | 3,48            | 2,18          |
|             | <b>(+)intervall</b>       | <b>100,10</b> | <b>100,24</b> | <b>26,33</b> | <b>74,25</b> | <b>18,23</b>    | <b>74,93</b>  |
|             | <b>(-)intervall</b>       | <b>98,40</b>  | <b>99,26</b>  | <b>18,17</b> | <b>65,25</b> | <b>11,27</b>    | <b>70,57</b>  |
|             | <b>ant obs</b>            | <b>400</b>    | <b>400</b>    | <b>400</b>   | <b>400</b>   | <b>400</b>      | <b>1600</b>   |

Figur:95% Konfidensintervall - fordeling sett mot attestasjonskriteriene

Formelen som ligger til grunn for utregning er:

- **Konfidensintervall:** 95 % KI = X +/- [1,96\*SE(X)]
- **Standardfeil:** SE (X) = rot[ X(100-X)/N]
- **Betegnelse:** X - aktuell (prosent)andel i utvalget, N - antall observasjoner

En ser med 95 % sannsynlighet, at kriteriene vil ligge i ulike intervall, og for:

- **K1** vil andel godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 98,40 % til ~100 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området ~0 % til 1,60 %.

- **K2** vil andel godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 99,26 % til ~100 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området ~0 % til 0,74%.
- **K3** vil andel godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 18,17 % til 26,33 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området 73,67 % til 81,83 %.
- **K4** vil andel godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 65,25 % til 74,25 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området 25,75 % til 34,75 %.

Ved å se på kriteriene og om det danner grunnlag for **godkjenning** av attestasjonskvaliteten vil dette gi: Antall godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 11,27 % til 18,23 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området 81,77 % til 88,73 %.

Ved å se på samlede kriterier som ligger til grunn med 1600 observasjoner, med vekt på sannsynlighet for å finne en godkjente og ikke godkjente kriterier, så er fordelingen på dette: vil andel godkjente (**ok**) attestasjoner ligge i området 70,57 % til 74,93 %. Andelen underkjente (**nei**) attestasjoner på kriteriet ligger i området 25,07 % til 29,43 %.

Revisjonen ser ikke nærmere på om fordelingen er knyttet til bestemte innkjøpsordre, slik som rammeinnkjøpsordre, som i SAP systemet er gitt nummer rekkefølge 47\* eller innkjøpsordre med start nummer på 45\*. Likevel gir uttrekket, ved et representativt utvalg, forskjeller mellom disse innkjøpsordrene knyttet til varemottak. Figuren under viser oversikt over om det er gjennomført varemottak (ok) eller om varemottak ikke er gjennomført (nei), ref. attestasjons kriterie 3:

| Antall av kred<br>Radetiketter | Kolonneetiketter | nei        | ok        | Totalsum   |
|--------------------------------|------------------|------------|-----------|------------|
| 45*                            |                  |            | 61        | 61         |
| 47*                            |                  | 310        | 28        | 338        |
| ?                              |                  | 1          |           | 1          |
| <b>Totalsum</b>                |                  | <b>311</b> | <b>89</b> | <b>400</b> |

Figur: Gjennomført varemottak - avhengig av ordretype

Utvalget gir at det er en overvekt av rammeinnkjøpsordre, og at det er innen disse det ikke gjennomføres varemottak som registreres i SAP<sup>60</sup>. Fordelingen mellom 45\* og 47\* ligger på henholdsvis 15,25 % og 84,5%. En ser videre at det er ikke feil på varemottak ved 45\* ordre,

<sup>60</sup> Et av bilagene gav ikke mulighet til å spore om det var et 45 eller 47 bilag, er derfor satt til spørsmålsteget (?), selv om faktura må bli knyttet til innkjøpsordre for å bli frigitt for utbetaling.

---

men du får et tilsynelatende manglende varemottak på 47\* ordre i størrelsesorden 77,5%<sup>61</sup> +/- 4,1%. Dette gir manglende varemottak i intervallet ~73,4% til ~81,6% ved 47\* ordrer.

### *Analyse*

Datafangst tilsier at det ikke er utfordringer ved rekonstruksjon av hvilke varer og tjenester som er levert. Videre er tilsynelatende innkjøpsdokumentasjon i orden. Selv om ikke revisjonen har sett nærmere på om det eksisterer anbudsdokumenter med forskjellige tilbud, og om de enkelte rekvirenter har nødvendige budsjettfullmakter. Det forutsettes at dette er ivarettatt av innkjøperorganisasjonen.

Vare- og tjenestemottak er i stort elektronisk fraværende. Logging av dette skjer primært ved å registrere mottak i SAP. Resultatet kan leses ut av IO/RIO under kvantum. Når denne er tom i minst 311 av 400 tilfeller, er det i teorien ikke mottatt noen varer. I seg selv vil dette sannsynlig ikke være tilfelle, da kvantum uteblir på f.eks. flyreiser, hotellovernattinger hvor blant annet navn på forsvarsansatte fremkommer på faktura. Likevel er ikke kvantum/mottak registrert av innkjøper. Vedleggs mapper har blitt sjekket for å se om det ligger kvitteringsmottak som eget vedlegg. Ved noen tilfeller har dette vært tilfelle, men i stort fraværende.

Etter samtale med innkjøper fremkommer det at kvittering for varemottak må gjennomføres i SAP, før frigivelse av faktura for utbetaling ved 45\* ordrer. Samtale med lokal innkjøper ved DIF tilsier at det ikke er mulig teknisk pr dags dato å kvantum registrere på rammeinnkjøpsordre (47\*). Muligheten en har er vedlegg på faktura eller 47\* ordre. Dette er og en svakhet som er belyst i rapporten til Forsvarets regnskapsavdeling (FRA), hvor det fremheves at det mulig å fjerne kravet til varemottak fra innkjøpsordren. Noe som tilsier at faktura kan bli betalt uten at noen har bekreftet at varen eller tjenesten er mottatt av Forsvaret (Forsvaretsregnskapsavdeling, 2016, s. 16).

Når det gjennomføres 121 konteringsfeil av 400 mulige så er det betimelig å sjekke ut hvordan dette er mulig. Flere konteringsfeil fremstår som åpenbare, slik som at:

- Velferdsbespisning, jobbfrukt, jobbkaffe og andre velferdsgoder posters som proviant (6581), og ikke velferd (5960)

---

<sup>61</sup>  $310/400 * 100 \% = 77,5\%$ , bruk så dette tallet i 95% Konfidensintervall og SE(X) formelen som gir +/- 4,1

- 
- Drivstoff (7000), verktøy (6510), arbeidsklær (6570) og miksede fakturaer blir kontert på forbruksmateriell (6584) til tross for at de har egne kontostrenger.
  - Reparasjon (6630), vedlikehold (6630) og oppgradering (aktivering/balanskonto) posteres på annen kostnad lokaler (6399), selv om dette har egne kontoer
  - Varer for videresalg (4300) blir postert på proviant (6581)

De som har jobben med å kontere korrekt er delt mellom rekvirent, anviser og innkjøper. Likevel er det innkjøper som frigir fakturaen, og samtidig har mulighet til å kontrollere at faktura innehar nødvendige opplysninger, samt kontere iht. god bokføringsskikk. FRA sier at konteringsfeilen ligger på 46 av 385 bilag for 2015 (Forsvaretsregnskapsavdeling, 2016). Likevel er dette feil mellom såkalte hovedkontier, og ikke feil innad på disse<sup>62</sup>. Ved 46 feilposterings vil det si ~11,95% feilposterings, som gir at feilintervallet er: ~11,95% +/- ~3,24%, dvs mellom ~8,71 % og ~15,19%. Egen revisjon avdekker gjennom kriterie 4 at FRA sine tall avviker fra denne revisjonen som viser et avvik mellom 25,75 % til 34,75 %.

---

<sup>62</sup> Hovedkonti er f.eks 10123 – men denne inneholder både reise og velferdsaktivitet som har egne kontiserier brutt videre ned på 10123. Nytt artskontoplan fra 1. januar 2016, opprettholder skillet mellom disse kontoene.