

Handelshøgskolen

Kommunalt eid - Regulert av myndighetene

En undersøkelse av bruken av regnskapsinformasjon i et kraftselskap

Ted Are Røkenes

Masteroppgave i økonomi og administrasjon - August 2014

FORORD

Masteroppgaven er en obligatorisk del av masteren i økonomi og administrasjon ved Handelshøgskolen i Tromsø.

Jeg er svært takknemlig for virksomheten og tilhørende respondenter for deres åpenhet og vilje til å svare på spørsmålene. Dere har vært til uvurderlig hjelp både før og etter intervjuene.

En spesiell takk går til min veileder Odd Birger Hansen ved Høgskolen i Harstad. Du har stilt opp helt fra start med både formulering av problemstilling og underveis i oppgaven. Du har kommet med konstruktive råd og god veiledning som har vært til stor hjelp under skrivingen. Jeg vil også takke mine medstudenter på kontoret for god støtte og ikke minst for godt humør. Til slutt vil jeg takke samboer, venner og familie for motiverende tilbakemeldinger og støtte.

Studietiden ved Handelshøgskolen i Tromsø har vært både interessant og lærerik. Takk for fine studieår.

Ted Are Røkenes

SAMMENDRAG

Det har vært mye oppmerksomhet rettet mot kraftbransjen i de siste årene, det gjelder regnskapsrot og krav om at selskapene skal bli mer effektiv eller slås sammen til større enheter. I denne oppgaven som er en empirisk oppgave skal jeg se hvordan regnskapsinformasjon brukes i det daglig av både styret og ledelsen i et kraftselskap.

På bakgrunn av dette stilte jeg denne problemstillingen: **Hvordan brukes regnskapsinformasjon i et kraftselskap?**

For å reflektere over problemstillingen stilte jeg videre disse spørsmålene:

- Hvilken regnskapsinformasjon finnes?
- Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?
- Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?

For å belyse problemstillingen har jeg tatt i bruk teori som jeg mente var relevant. Jeg har beskrevet regnskapet som et styringsverktøy og brukt Ouchi`s modell for å finne ut hvilken styringsfilosofi selskapet har. Jeg har sett på selve regnskapsbegrepet og hvordan funksjoner regnskapet kan ha, samt sett på ulike regnskapssystemer. Innholdet i disse systemene vil også bli utdypet. For å forklare forholdet mellom økonomileder, daglig leder og styret er prinsippal-agentteorien benyttet.

Studien er designet som case siden jeg ønsker å studere et fenomen i virkelighetens kontekst. Problemstillingen har blitt besvart ved å benytte dokumentstudier og dybdeintervju. Dokumentene jeg har studert er årsrapporter, kvartalsrapporter, strategiplan og offentlige internettsider. Informantene ble valgt strategisk og bestod av ledelsen og styret i kraftselskapet.

Studien er en empirisk undersøkelse av et kraftselskap der jeg ønsket å finne ut hvordan styret og ledelsen bruker regnskapet. Empiridelen startet jeg med å presentere casebedriften og hvordan de er regulert av myndighetene. Etter dette la jeg frem den informasjon som kom frem av intervjuene. Her la jeg mest vekt på hvordan regnskapsinformasjon som finnes, hvem brukerne er, hvordan de brukes og rollen knyttet til beslutning og kontroll samt at regnskapet kan ha andre funksjoner.

Jeg analyserte så empirien mot det valgte teoretiske rammeverket, dette ga meg følgende svar og hovedfunn på problemstillingen:

- Regnskapet og regnskapsinformasjon har flere funksjoner
- Viktigst er til styring, kontroll og beslutninger
- Brukes også til læring, legitimering
- Budsjettet er sentralt, men regnskapet viktigst

Innhold

1. Innledning og aktualisering.....	1
1.1 Problemstilling.....	2
1.2 Rapportens videre oppbygning.....	3
2. Teoretisk referanseramme.....	4
2.1 Økonomistyring.....	4
2.1.1 Ouchis modell.....	6
2.2 Regnskapsteori.....	7
2.2.1 Regnskapets kontekst.....	8
2.2.2 Regnskap som begrep og regnskapssystemer.....	8
2.3 Regnskapets funksjoner, roller og effekter.....	13
2.3.1 Beslutning og kontroll.....	13
2.3.2 Andre effekter og funksjoner.....	15
2.4 Når regnskapet brukes.....	17
2.4.1 Brukerne av regnskapet.....	17
2.4.2 Accountability og responsibility.....	18
2.4.3 Styrets ansvar etter aksjeloven.....	19
2.4.4 Daglig leders rolle og ansvar etter aksjeloven.....	20
2.4.5 Prinsipal- agentteori.....	21
3. Metode.....	23
3.1 Forskningsdesign.....	23
3.1.1 Beskrivende design.....	23
3.2 Metodevalg.....	24
3.2.1 Case-studie.....	25
3.2.2 Vitenskapelig ståsted.....	26
3.2.3 Utvalg.....	26
3.3 Datainnsamling.....	26
3.3.1 Intervju.....	27
3.3.2 Dokumentstudier.....	28
3.4 Evaluering av metode.....	29
3.4.1 Reliabilitet (pålitelighet).....	29
3.4.2 Troverdighet (begrepsvaliditet).....	29
3.4.3 Overførbarhet (ekstern validitet).....	30
3.4.4 Overensstemmelse.....	30

3.5 Oppsummering.....	31
4. Empiri.....	31
4.1 Presentasjon av casebedriften	31
4.1.1 Selskapets historie.....	31
4.1.2 Kraftselskapet i dag.....	32
4.1.3 Framtidsutsikter:	34
4.1.4 Reguleringsmodell/ Inntektsramme.....	34
4.1.5 Analyse av nøkkeltall.....	36
4.2 Presentasjon av resultater	40
4.3 Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?	40
4.3.1 Oppsummering regnskapspraksis.....	45
4.4 Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?	45
4.4.1 Brukerne av regnskapsinformasjon	46
4.4.2 Hvordan brukes regnskapene?.....	46
4.4.3 Andre effekter av regnskapet?.....	48
4.4.4 Regnskap og nye muligheter	49
4.5 Forskningsspørsmål 3: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?	50
4.5.1 Regnskapsrapporter	51
4.5.2 Hvordan og til hva brukes regnskapsinformasjon av styret?	52
4.6 Oppsummering.....	53
5. Analyse – konklusjon.....	54
5.1. Analyse	54
5.2 Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?	54
5.3 Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?	55
5.4 Forskningsspørsmål 3: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?	59
5.5 Konklusjon	62
5.6 Forslag til videre forskning	63
6 Litteraturliste	64

Figurliste

Figur 1: Den ideelle styringssirkelen.....	5
Figur 2: Kunnskap om mål-middelsammenhenger.....	7
Figur 3: Regnskap og regnskapskontekst.....	8
Figur 4: Forbindelseslinje mellom regnskapets normering og bruk.....	10
Figur 5: Management control systems package.....	11
Figur 6: A generic modell for unbundling management accounting innovation.....	13
Figur 7: Regnskapets funksjoner.....	14
Figur 8: Hva regulerer styret oppgave og plikter.....	19

Tabelliste

Tabell 1: Utdrag av resultatregnskapet.....	37
Tabell 2: Nøkkeltall.....	38
Tabell 3: Eksempel på strukturen i kvartalsrapport.....	41
Tabell 4: Eksempel på salgsrapport.....	42
Tabell 5: Kvartalsrapport kraftoverføring.....	44
Tabell 6: Regnskapspraksis.....	45
Tabell 7: Bruken av regnskap.....	53

Vedleggsliste

Vedlegg 1: Intervjuguide	
--------------------------	--

1. Innledning og aktualisering

I de siste årene har det vært to store skandaler i kraftbransjen i vårt nærrområde (Troms Kraft og Narvik Energi). Troms Kraft tapte en særdeles stor sum som ikke bare påvirker de som selskap men også hele Troms fylke. Kraftselskapene er stort sett eid av kommuner og i stor grad små kommuner som kan bli rammet hardt hvis kraftselskapet de eier ikke klarer å levere resultater. Mange småkommuner baserer kommuneøkonomien på å få et utbytte av disse selskapene, derfor hviler det et stort ansvar på ledelsen og styret i slike selskaper.

De siste årene har det ligge en klam hånd over kraftbransjen generelt som har gitt stor usikkerhet hos særlig de mindre kraftselskapene. Reiten-utvalget som er et utvalg satt ned av OED (olje- og energidepartementet) for å se om dagens ordning med mange små aktører er hensiktsmessig eller om det i fremtiden kreves større enheter. I tillegg til denne usikkerheten har regjeringen også skapt en usikkerhet ved å snakke om kommunesammenslåing. Veldig mange kraftselskaper er eid av kommuner rundt i Norge og usikkerheten kommer av hva skjer med kraftselskapene hvis eieren blir slått sammen med en annen. Lønnsomheten i kraftbransjen har de senere år gått fra å være veldig god, til å bli relativt dårlig, mye av dette skyldes reguleringsmodellen som ble innført i 2007 som satte strenge krav til inntjening og effektivisering.

Denne studien skal prøve å belyse hvordan styret og daglig leder i et kraftselskap bruker regnskapsinformasjon i det daglige arbeidet, både med tanke på styring og kontroll men også i forhold til å se nye muligheter for å bevare de verdiene som selskapet besitter og for å skape ny verdier. Dette er ikke bare viktig for selskapet men også for omgivelsene, i dette tilfellet kommunen som baserer en del av kommuneøkonomien på utbytte fra selskapet.

1.1 Problemstilling

Formålet med oppgaven er å undersøke hvordan de ulike aktørene i et kraftselskap bruker regnskap og hvilken regnskapsinformasjon de bruker. Regnskapets tradisjonelle funksjon er knyttet opp mot styring og kontroll (Gjesdal 1981; Mauland & Mellemvik 2004). Men det kan også ha andre funksjoner som makt, myter og legitimering, dette vil jeg utdype i den teoretiske referanserammen i kapittel 2. Kraftbransjen er litt spesiell med tanke på at den er regulert av Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) ved at kraftselskapet blir tildelt en inntektsramme. Måten de kan øke resultatet på er gjennom effektivisering av drift eller søke nye muligheter utenfor sin kjernevirksomhet. På bakgrunn av dette vil det være interessant å se på hvordan ledelsen og styret bruker regnskapet og hvilken type regnskapsinformasjon de bruker i styring og kontroll av selskapet.

På grunnlag av dette vil jeg stille denne problemstillingen:

Hovedproblemstilling: "Hvordan brukes regnskapsinformasjon i et kraftselskap"?

For å kunne svare på denne problemstillingen skal jeg undersøke hvordan regnskapsinformasjon som finnes i kraftselskapet. Jeg skal også se på hvordan ledelsen benytter regnskapsinformasjon i den daglige driften av selskap og på hvordan styret bruker informasjon for styring og kontroll. For å kunne gjøre dette er jeg avhengig av å vite hvilken regnskapsinformasjon som finnes og hvordan de ulike avdelingene/personene i selskapet bruker regnskapet.

Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?

Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?

Forskningsspørsmål 3: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?

1.2 Rapportens videre oppbygning

Kapittel 2 Teori: I dette kapitlet skal jeg presentere teoriene jeg har valgt ut for å belyse problemstillingen.

Kapittel 3 Metode: Her skal jeg forklare og begrunne de valg jeg har tatt med tanke på metoden jeg har benyttet, hvordan data er samlet inn og hvordan jeg har behandlet dataene.

Kapittel 4 Empiri: I dette kapitlet blir casebedriften presentert. Data som er samlet inn blir systematisert ved at jeg først legger frem sekundærdata så primærdata fra intervjuer.

Kapitlet blir avsluttet med at jeg redegjør for hovedfunnene.

Kapittel 5 Analyse og konklusjon: Først vurderer jeg funnene av datainnsamlingen opp mot teorien i kapittel 2, ut fra resultatene av analysen trekker jeg så en konklusjon. Til slutt vil jeg komme med forslag til videre forskning.

2. Teoretisk referanseramme

I dette kapitlet skal jeg redegjøre for teori som jeg har lagt til grunn for å kunne svare på problemstillingen. Regnskap er et av styringsverktøyene i økonomistyring, den teoretiske rammen for oppgaven starter dermed med et avsnitt om generell økonomistyringsteori (2.1) der jeg redegjør for Anthonys styringssirkel og Ouchis modell for styring. Det neste avsnittet (2.2) som er det jeg legger mest vekt på er regnskapsteori. Jeg vil i avsnitt 2.2.2 gå inn i (Mellemvik et al. 1996) utvidete regnskapsbegrep som omhandler normer, praksis og bruk. I avsnitt 2.2.2 bruker jeg (Bjørnenak & Olson 1999) sin modell for å beskrive ulike elementer ved regnskapet. Regnskap tradisjonelt har en funksjon knyttet mot beslutning og kontroll, dette ser jeg på i avsnitt 2.3.1, i tillegg ser jeg på andre funksjoner som makt, legitimering og myter, dette kommer i avsnitt 2.3.2. I Avsnitt 2.4 trekker jeg frem (Simons et al. 2000) fire ulike kontrollsystem som en virksomhet burde ha, dette er utdypet med (Malmi & Brown 2008) som mener man skal studere styring og kontroll som en pakke. Til slutt har jeg har sett på hva loven sier om styrets og ledelsens ansvar.

2.1 Økonomistyring

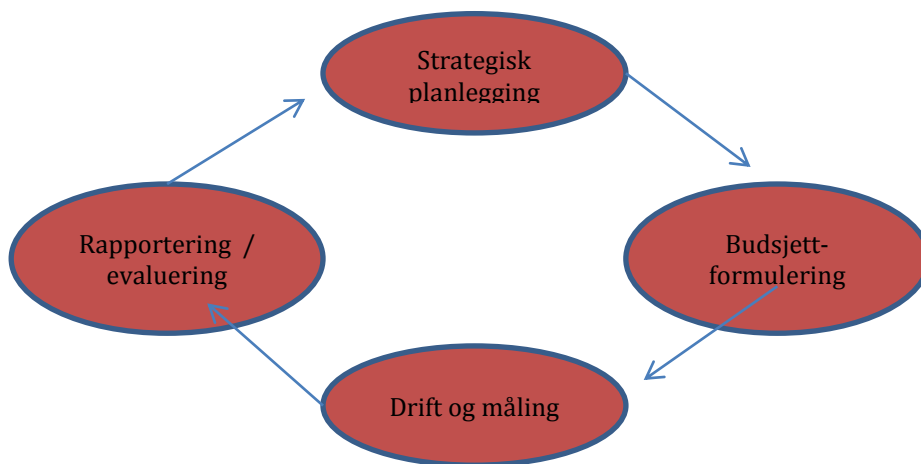
Økonomistyring som begrep har fått stor utbredelse i Skandinavia (Busch 2004). Men innholdet i begrepet er ikke presist, ulike forskere gir ulike tolkninger og definisjoner av begrepet. Tradisjonelt er det knyttet opp mot bedriftsøkonomisk analyse med sterk vekt på et teknisk- rasjonelt perspektiv. Hovedfokuset er rettet på beslutninger knyttet til optimal bruk av ressurser med vekt på formelle styringsinstrumenter for å registrere og analysere økonomisk data. Internasjonalt er ”management control” det mest nærliggende begrepet. Robert Anthony har utviklet mye av teorien til dette begrepet og han definerer det slik:

*”The process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization’s objectives”
(Anthony 1965).*

Med dette menes at en organisasjon skal ha fokus på best mulig ressursutnyttelse, gjøre prioriteringer av ressursbruken, påvirke aktiviteter og å holde oversikt og kontroll over

virksomheten. Av dette kan vi forstå at økonomistyringen skal hjelpe ledelsen med å ha informasjon som er korrekt og pålitelig.

Det har vært en økende kritikk mot økonomistyringen, delvis på grunn av at forskere mener den har et snevert syn. Det påpekes av (Otley 1999) at det kreves raskere tilpasningsevne på grunn av usikkerhet i omgivelsene, økende grad av allianser og partneravtaler og mer serviceproduksjon. Han mener videre at ansvar og myndighet kan bli desentralisert på grunn av kompetanseutvikling. Kompetanseutvikling fører til mindre vertikale forskjeller i en organisasjon, som kan føre til at lederen har lavere kompetanse enn de underordnede. Dette påpekte (Ouchi 1979) i sin forskning. Han benyttet prinsippal- agent teorien for å sette et større fokus på hvordan opportuniste kunne kontrolleres gjennom ulike former for organisatorisk kontroll.



Figur 1. Den ideelle styringssirkelen (Anthony & Young 2003).

Den ideelle styringssirkelen gir et bilde av at økonomistyring er en prosess som foregår kontinuerlig. De fire prosessene inneholder flere kriterier. Strategisk planlegging skal inneholde planer for den fremtidige driften, budsjettformuleringen skal påse at strategiske planer blir oversatt til det operasjonelle nivået, strategien skal bli kommunisert til de ansatte gjennom budsjettet, ulike ansvarsområder blir klart definert og forhandlinger gjennomføres. Drift og måling vil si at virksomheten skal ha kontroll over hvor mye og hvilke ressurser som blir brukt og de skal ha kontroll over hvor mye som er produsert ved å registrere kostnader og produksjonsvolum. Rapportering og evaluering innebærer at økonomisk informasjon, som

regnskapsinformasjon analyseres og rapporteres, dette kan føre til at de overordnede strategiene blir endret.

2.1.1 Ouchis modell

I artikkelen til (Opstad 2013) påpekes viktigheten av å ha et mål å styre etter for å kunne styre ressursene, og man må også vite hvordan ulike tiltak påvirker dette målet. For å få innsikt i styringsfilosofien skal jeg se nærmere på Ouchis' modell.

Det nevnes av (Bjørnenak & Olson 1995) at et av formålene med regnskapsinformasjon er å styre de handlinger som gjennomføres i en organisasjon. Hensikten med denne styringen er å sørge for at organisasjonens mål blir realisert. Målene skal veilede virksomheten og man kan ved hjelp av målene utlede normer for de handlinger som organisasjon utfører. I studien til (Ouchi 1979) pekes det på to fenomener som kan relateres til en organisasjons målsetninger og som kan observeres og måles. Det første er adferd som er hvordan man produserer noe, det andre er det som faktisk produseres. Dette gir to styringsmuligheter, adferdsstyring (inputstyring) og resultatstyring (outputstyring). Hvordan av disse formene det skal styres etter bestemmes av om virksomheten har resultater som er målbar, og om det finnes kunnskap om kausale sammenhenger. Ved adferdsstyring danner ledelsen regler og normer for hvordan handlinger skal utføres. Det forventes at organisasjonens målsetninger da blir oppnådd hvis de underordnede følger disse normene og reglene. Det er de underordnede som har kunnskap om detaljer og tar beslutninger, ledelsen har ansvar for de overordnede spørsmålene og fastlegger organisasjonens kurs.

Resultatstyring vektlegger den mengden som blir produsert, aktørene blir gitt en normert output og de lavere nivåene får frihet til å operasjonalisere disse målene etter egne vurderinger. Det legges betydelig mindre vekt på hvordan normene oppnås. Det som er viktig er at den mengden som skal produseres blir produsert.

I følge (Ouchi 1979) er valget om styringsform avhengig av to forhold; Kausalkunnskap og resultatets målbarhet. Begge styringsformene vil forekomme i en virksomhet, men det å finne den rette brukskombinasjon mellom dem er det viktigste. God kausal kunnskap innebærer at man kjenner forholdet mellom årsak og virkning, det vil si at man vet hvordan noe bør gjøres

og at man derfor kan fokusere på å styre aktørens adferd. Ved motsatt tilfelle kan en virksomhet med gode outputmål legge mindre vekt på adferden, og mer vekt på de resultatene som oppnås. Er begge forutsetningene oppfylt kan man velge styringsform, man kan da ha både resultatstyring og adferdsstyring. Man får et problem dersom man verken har god kausal kunnskap eller gode outputmål, dette vil føre til stor grad av tvetydighet. Styringsprosessen blir da en form for ritual, der prosessen gis mer vekt enn innholdet (Ouchi 1979)

Videre kan vi tenke oss to muligheter for resultatmåling. I det ene tilfellet er det klart, entydig og ikke til å misforstå. Med uklare resultatmål menes at det kan være flere mål, at noen er tvetydige eller at de involverte partene legger forskjellige innhold i dem. Man har en del gode grunner til å måle resultater (Opstad 2013). Det kan være at man får en bedre sammenheng mellom prestasjoner og resultater. Samtidig får man en oversikt over fordelingen av ressurser. Man får også bedre kontroll av hver enhet ettersom de leverer hvert sitt resultat, samtidig som man kan måle seg mot andre enheter, enten innenfor organisasjonen eller utenfor. Figuren under illustrerer sammenhengen mellom styringsform og forutsetning.

Kausalkunnskap

	God	Dårlig
Resultatmål	Gode Adferds- eller resultatstyring	Resultatstyring
	Dårlig Adferdsstyring	Profesjonstyring (Rituell styring)

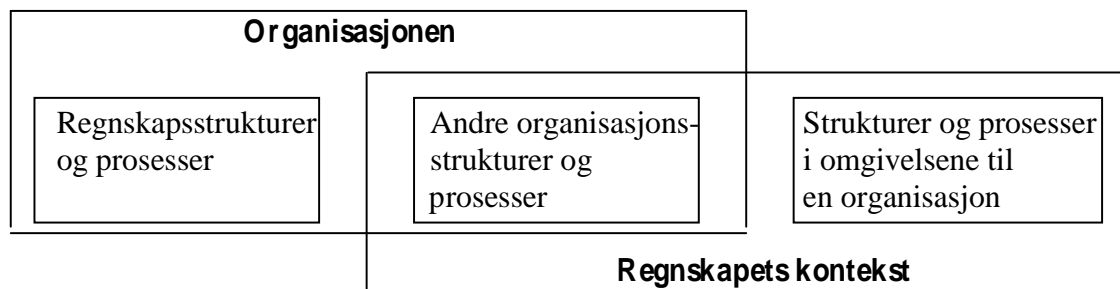
Figur 2: Kunnskap om mål-middelsammenhenger (Opstad 2013).

2.2 Regnskapsteori

Hvordan regnskap brukes avhenger av hvilke regnskaper man har. Jeg skal finne ut hvordan regnskapsinformasjon brukes i et kraftselskap, jeg må derfor også se på regnskapssystemene og prøve å forklare og analysere hvordan disse blir brukt i praksis. Regnskapsbegrepet vil bli utdypet av (Mellempvik et al. 1996).

2.2.1 Regnskapets kontekst

I (Mellemvik et al. 1988) forklares konteksten som faktorer som påvirker regnskapspraksisen, det gjelder både eksternt og internt. Eksternt kan endringer i lover og krav påvirke hvordan en organisasjon bruker regnskapet i praksis, regnskapsprosesser og andre prosesser kan endre regnskapspraksisen internt i en organisasjon. Det kan derfor sies at regnskapet påvirker omgivelsene på samme måte som omgivelsene påvirker regnskapet. Det påpekes av (Mellemvik et al. 1988) at det er viktig at regnskapsrapportene har relevans i regnskapsmarkedet og at den dekker etterspørselen. Hvordan regnskapet brukes avhenger av konteksten regnskapet befinner seg i. Det innebærer at regnskapet ikke er et nøytralt system som registrerer, måler og rapporterer økonomiske hendelser, men er påvirket av omgivelsene.



Figur 3. Regnskap og regnskapskontekst (Mellemvik et al. 1988)

I kraftselskapet er konteksten preget av at de er regulert av myndighetene. Myndighetene kan gjøre forandringer i inntektsrammen eller komme med forskjellige krav til kraftselskapet som omhandler rapportering, regulering, oppgradering eller annet som krever en omstilling for selskapet. På denne måten påvirker regnskapet konteksten og konteksten påvirker regnskapet.

2.2.2 Regnskap som begrep og regnskapssystemer

Regnskapets formål er å formidle økonomisk informasjon til brukerne. Regnskap defineres ofte som et system som skal rapportere, registrere, måle og vurdere forretningstilfeller (Mellemvik et al. 1996). Det er klare retningslinjer for hvordan regnskap skal utformes, dette er viktig for brukerne av regnskapet siden regnskapet blir brukt ved beslutningstaking og kontrollfunksjoner.

De tradisjonelle definisjonene på regnskap har et for snevert syn i følge (Mellemvik et al. 1996). De har innført et utvidet regnskapsbegrep som omhandler regnskapets normering, praksis og bruk. Normsystemet omhandler utviklingen av regler for hvordan regnskap skal praktiseres. Videre er praksissystemet det å utvikle regnskapsrapporter i henhold til normer. Det siste systemet er brukersystemet, går på anvendelsen av regnskapsrapportene. Disse rapportene er gjerne formell, standardisert og utformet i henhold til finansregnskapets normer. De interne rapportene er gjerne mer uformalisert og friere i sin form. Selv om de formelle rapportene er sentral i styringen av et selskap, kreves det også kunnskap av brukerne av rapportene enten de er formalisert eller bare eksisterer i hodet som en kognitiv modell (Busch 1997).

Normsystemet

Normsystemet skal hindre at organisasjoner fører regnskap på en egen måte, men i følge (Mellemvik et al. 1996) er virksomheter avhengig av en viss form for frihet i hvordan regnskap skal føres. Dette går i hovedsak ut på hvordan virksomheten tolker normene, enkeltsituasjoner kan kreve fleksibilitet og ulike brukere av regnskapet har forskjellig informasjonsbehov. Disse faktorene vil regulere regnskapspraksis i følge (Mellemvik et al. 1996). Ved utforming av regnskap skal retningslinjer som standarder, lover og forskrifter følges. Disse retningslinjene er til for at regnskapet skal skape ensartet regnskapspraksis innenfor et område. Det er viktig å ha et godt utviklet normsystem både på tanke på harmonisering av regnskapet og kvaliteten på det.

Praksissystemet

Praksissystemet omhandler hvordan regnskapet blir utarbeidet av ulike organisasjoner. Det betrakter regnskapet som et system bestående av ulike undersystemer for innsamling, bearbeiding, registrering og føring av data (Bjørnenak & Olson 1995). Forskjellige organisasjoner kan tolke normene annerledes, regnskapet blir da formet av den organisatoriske konteksten, det vil si kulturelle, strukturelle og økonomiske prosesser innenfor en organisasjon.

Brukersystemet

Normdanningen resulterer i normer og regnskapets praksis resulterer i regnskapsrapporter (Mellempvik et al. 1996). Brukersystemet knytter seg da til hvordan rapportene blir brukt i praksis. Rapportene skal benyttes innen økonomistyringen av virksomheten, og for å kunne benytte de er det nødvendig med faglig og teoretisk forståelse av deres oppbygning.



Figur 4: Forbindelseslinje mellom regnskapets normering og bruk (Mellempvik et al. 1996: s. 11).

Som vi ser av figuren er det en løpende sammenheng mellom utviklingen av normer, utvikling av rapporter og til slutt til hvordan regnskapsrapportene brukes.

Det påpekes av (Simons et al. 2000) at et selskap har behov for fire ulike kontrollsystemer. Som begrep er dette mer omfattende enn regnskapsbegrepet. Det diagnostiske kontrollsystemet anvendes ved oppfølging av det planlagte og foretar kontroll med input, prosess og/eller output mens det interaktive kontrollsystemet fokuserer på ledelsens prioriteringer, det vil si at det skal følge muligheter, nye trender og/eller problemstillinger (Hansen 2005). Det trekkes det også frem to andre kontrollsystemer. Det første er det grensesettende system som skal styre hva en virksomhet skal holde på med og ikke minst hva den ikke skal holde på med. Det siste er et visjonært system som omhandler organisasjonskulturen.

Forskning har i årene etter Simons arbeid identifisert flere styrker og svakheter med hans arbeid (Ferreira & Otley 2009). Når det gjelder hva som er styrker med Simons rammeverk trekkes det sterke fokuset på strategiske problemer og konsekvenser dette har for kontrollsystemet. Andre styrker som trekkes frem er det brede perspektivet på kontrollsystemet, det ser på bredden av kontroller som benyttes, og hvordan de benyttes av bedrifter. Mye av kritikken er rettet mot at rammeverket fokuserer veldig på toppledelsen og ikke på den uformelle kontrollen som særlig preger små bedrifter (Ferreira & Otley 2009).

For å utfylle Simons går (Malmi & Brown 2008) bredere ut enn dette og legger frem ”Management control systems” som en pakke. På norsk kan dette kalles bedriften styringspakke (Johanson & Madsen 2013). I studien til (Malmi & Brown 2008) mener de det er viktig å studere ulike styringsprinsipper som en helhetlig pakke i stede for å studere de isolert. Denne pakken eller rammeverket består av fem deler, som kan brukes for å studere en bedrifts styringssystem. Disse fem delene er planlegging, kybernetisk styring, belønning og kompensasjon, administrativ styring og kulturell styring. Der de tre første er økonomiske styringsmekanismer. Figuren under illustrerer de forskjellige delene.

Cultural Controls						
Clans		Values			Symbols	
Planning		Cybernetic Controls				Reward and Compensation
Long range planning	Action planning	Budgets	Financial Measurement Systems	Non Financial Measurement Systems	Hybrid Measurement Systems	
Administrative Controls						
Governance Structure		Organisation Structure			Policies and Procedures	

Figur 5. Management control systems package (Malmi & Brown 2008: s. 291).

Planlegging er en fremtidsrettet type kontroll. Det vil si at planleggingen skal fastsette mål for bedriftens funksjonelle områder og dermed peke på hvilke områder det skal brukes ressurser. Disse målene kan både være langsiktige og kortsiktige. Planlegging muliggjør også kontroll av de ansatte i en organisasjon slik at de streber etter å nå organisasjonenes mål å ikke sine egne (Malmi & Brown 2008).

Kybernetisk styringssystem kan være enten et informasjonssystem eller kontrollsystem avhengig av hvordan det blir benyttet. Det er fire grunnleggende systemer som er blitt identifisert i ”management accounting research”; Budsjett, finansiell, ikke-finansiell prestasjonsmåling og hybrider som inneholder både finansiell og ikke-finansiell informasjon, balansert målstyring er et eksempel på en hybrid (Johanson & Madsen 2013; Malmi & Brown 2008). Budsjett er sentralt i nesten alle organisasjoner på grunn av dets evne til å samle de ulike trådene for å lage en funksjonell plan for hvordan ressurser og prosesser skal allokeres.

Den finansielle prestasjonsmålingen omhandler for eksempel hvordan de ansatte presterer i forhold til det som er budsjettet. Budsjetter brukes både ex post og ex ante, altså både ved planlegging av det som skal skje og ved måling av det som har skjedd.

Belønningssystemet fokuserer på at de ansatte skal motiveres til å nå organisasjonens mål ved å tilby belønning eller kompensasjon ved god innsats. Innsatsen måles ved å se om målene er nådd i forhold til det som var planlagt og budsjettet. Slike systemer kan også brukes for å redusere risikoen for at de ansatte søker å oppnå egne mål i stede for bedriftens.

Administrativ kontrollsystemer kan deles inn i tre grupper; organisasjonens struktur og design, styrestruktur innad i organisasjon, og prosedyrer og retningslinjer (Malmi & Brown 2008). Design og struktur er viktig siden det kan kontrollere ulike sammensetninger av mennesker i en organisasjon. Styrestrukturen omhandler også sammensetningen, men da hvordan styre er satt sammen eller hvordan ansvarsområde de forskjellige lederne har i organisasjon. Hvordan oppgaver skal utføres kan kontrolleres ved hjelp av retningslinjer og prosedyrer. Disse kan spesifisere hvordan en oppgave skal løses eller hvordan adferd som kreves for organisasjon.

Selv om kulturen ikke alltid kan styres av ledelsen er det likevel å anse som et kontrollsystem hvis det benyttes til å regulere atferden til de ansatte. Det skilles mellom tre typer kontrollsystemer; verdibasert kontroll, symbolbasert kontroll og klan-kontroll (Malmi & Brown 2008). Det verdibaserte kontrollsystemet omhandler hvordan adferden til de ansatte styres, blir de håndplukket på bakgrunn av deres verdier, satt i grupper med andre som skal endre verdiene eller er verdiene så klare i organisasjon at de ansatte jobber etter disse selv om de står for andre verdier.

Regnskapssystemet består av ulike elementer og (Bjørnenak & Olson 1999) har utviklet et generelt rammeverk for å analysere de ulike elementene regnskapsmodellene består av. En regnskapsmodell består i følge (Bjørnenak & Olson 1999) av en "scope" og en "system" dimensjon. Tradisjonelt har "Management accounting" fokusert på "scope-dimensjon" som omhandler hvilke objekter i regnskapet som måles, hvorfor det er variasjon i objektene og i hvilken tidsperiode målingene finner sted (Hansen 2005). Disse objektene kan kalles beskrivende objekter siden formålet er å beskrive variasjon i kostnader eller prestasjoner relatert til objektet. Eksempler på slike objekter er kostnader og dekningsbidrag pr ordre, pr

produkt eller pr avdeling mens produksjonsvolum er en typisk faktor for variasjon i kostnader. Det siste elementet i "scope"-dimensjon er i hvilke perioder målinger finner sted, og om disse periodene er faste og like for hele virksomheten, eller tilpasses den etter brukernes behov (Hansen 2005).

"Systemdimensjonen" er så å si ikke-eksisterende i "management accounting"-lærebøker. Denne dimensjon fokuserer på koblingen mellom brukerne av regnskapssystemet og hvordan systemet er designet. Det inkluderer aspekter som levetiden til systemet, altså om de er faste eller bare midlertidige som brukes etter behov. Er systemene integrert i andre systemer eller er det et enslig system dimensjon det fokuserer på. Det siste aspekt ved systemet er om det er påvirket av brukerne av systemet, dette inkluderer om modellen tar høyde for den informasjon brukerne har behov for.

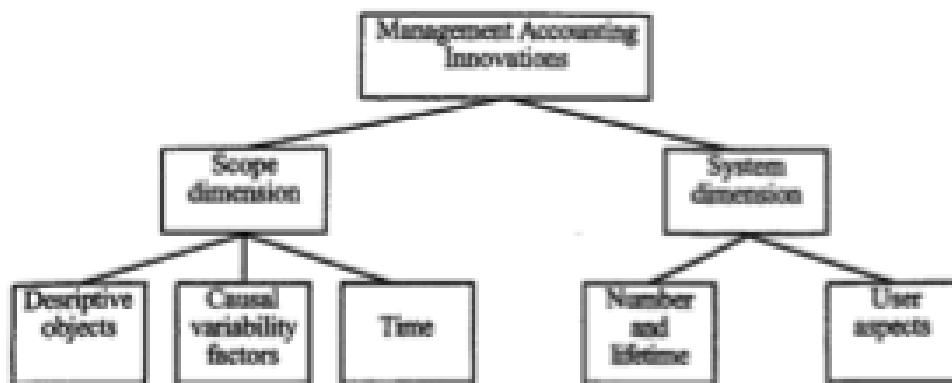


Figure 6. A generic modell for unbundling management accounting innovations

Figuren over illustrerer hva de to dimensjonene av regnskapet handler om.

2.3 Regnskapets funksjoner, roller og effekter

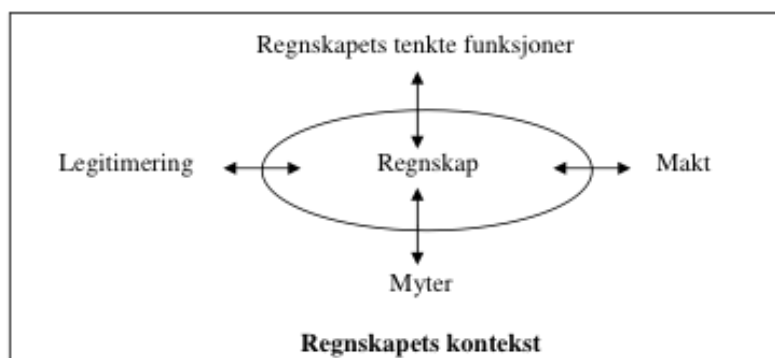
I forrige kapittel så jeg på regnskapssystemet og elementene ved det. I dette skal jeg se på hvilke funksjoner, roller og effekter regnskapet kan ha.

2.3.1 Beslutning og kontroll

Det tradisjonelle synet på regnskapet var at regnskapet hadde en rolle knyttet til beslutninger og kontroll (Gjesdal 1981; Mauland & Mellemvik 2004). Det påpekes av (Mauland &

Mellemvik 2004) at regnskap kan ses på fra et normativt og et deskriptivt syn. Der det normative synet er knyttet til beslutninger og kontroll i en virksomhet. Det tar utgangspunkt i målsetninger ved bruk av regnskapet og utleder regnskapets funksjoner fra dette. Det deskriptive går ut i fra at det man empirisk observerer og legger til grunn at regnskapet kan ha andre funksjoner enn rollen knyttet til beslutninger og kontroll. To av de viktigste hovedfunksjonene til regnskapet er ansvarsutkreving og beslutningstaking (Mellemvik et al. 1996).

Regnskapets deskriptive funksjoner- og normative funksjoner- kan illustreres i følgende figur (Mellemvik et al. 1996: s. 27).



Figur 7: Regnskapets funksjoner

Normativ regnskapsteori

Ansvarsfunksjon omhandler informasjon regnskapet skal gi vedrørende hvordan en virksomhet har benyttet sine ressurser i en gitt periode. Denne har tilknytning til prinsipal-agent relasjon (Gjesdal 1981; Jensen & Meckling 1976), for eksempel mellom styret og daglig leder eller daglig leder og økonomiansvarlig. Prinsipalen delegerer myndighet til agenten, som må stå ansvarlig for de handlinger som er gjennomført. Det kan være at agenten har ansvar for å legge frem regnskapet. Prinsipalen er da avhengig av et informasjonssystem som kan kontrollere de handlinger som agenten har gjennomført faktisk er gjennomført på en tilfredsstillende måte (Jensen & Meckling 1976). Som sagt tidligere kan regnskapet være det agenten skal legge frem for prinsipalen for å vise utførte handlinger. I denne sammenhengen er det viktig at informasjon som gis er pålitelig og er derfor avhengig av at regnskapet er basert på en fullstendig registrering av de transaksjonene som er foretatt. I kraftselskapet vil dette typisk være rapportering fra økonomileder til daglig leder eller fra daglig leder til styret.

Regnskapets beslutningsfunksjon har som mål å fremskaffe informasjon som kan danne grunnlag for beslutninger. Forskjellen mellom ansvarsfunksjon og beslutningsfunksjonen er at ansvarsfunksjonen åpner for en mer subjektiv tolkning av hvordan regnskapsføringen av verdier skal utføres. Av dette kan vi si at regnskapet består av to funksjoner som bygger på ulike versjoner av sannheten. Mens ansvarsfunksjon har en historisk funksjon har beslutningsfunksjon en fremtidsrettet funksjon (Mellempvik et al. 1996). Det finnes likevel argumenter for at det er en sammenheng mellom fortiden og nåtiden (Gjesdal & Johnsen 1999). Nye budsjetter og prognoser blir dannet ved hjelp av tidligere erfaringer og prestasjoner, og de historiske resultatene blir sammenlignet med det som er planlagt, for eksempel budsjetter (Hansen 2005). Fellesnevneren til beslutningsfunksjonen og ansvarsfunksjonen er at de skal redusere usikkerheten til det historiske (det som er rapportert) eller det som skal skje (fremtidige) (Mellempvik et al. 1988).

2.3.2 Andre effekter og funksjoner

Legitimering

Regnskapet kan ha ulike funksjoner sett ut fra det deskriptive synet, det fungerer blant annet som et redskap for å legitimere en organisasjon (Mauland & Mellempvik 2004). Det betyr at regnskapet blir påvirket av omgivelsene på samme måte som omgivelsene påvirkes av regnskapet.

De fleste organisasjoner må legitimere seg for å få ressurser fra sine omgivelser (Mellempvik et al. 1988). En organisasjon kan legitimere seg gjennom tre forskjellige utstrømninger; prat, beslutning og handling. Det poengteres at det bare er nødvendig med en av disse for at en organisasjon skal legitimere seg (Brunsson 1986). Disse utstrømningene henger sammen i følge Brunsson, regnskap er prat om historiske handlinger, budsjett er prat om beslutninger som er eller skal fattes (Mellempvik et al. 1988). I følge (Mellempvik et al. 2005) kan denne praten bidra til å sikre finansiell og operasjonell handlefrihet.

Legitimering ved hjelp av regnskap finner sted ved praktisk bruk av regnskapsinformasjon, og ulike aktører eller organisasjoner kan legitimere seg ved bruk av regnskapsrapporter (Mellempvik et al. 1988). Det kan være å legitimere seg i forhold til omgivelsene, understreke maktposisjon eller gjøre konflikter om ressursfordelinger synlig (Mauland & Mellempvik 2004).

Økonomisystemene kan ha en legitimeringsfunksjon innad i organisasjoner. Budsjett legitimerer handlingsrom og i den sammenhengen vil regnskapet være den muligheten man har for å følge opp om handlingsrommet utnyttes (Mellempvik et al. 1996).

Makt

Definisjon og vurderingen av makt er kontroversiell og problematisk (Mellempvik et al. 1988). Det finnes ulik forståelse av bruken av maktbegrepet i litteraturen.

Det hevdes av (Pfeffer 1981) at makt først og fremst er et strukturelt fenomen, skapt av arbeidsdelingen som preger bestemte organisasjoner eller et sett av organisasjoner. Det pekes også ut at individuelle egenskaper påvirker utøvelsen av makt. I følge (Markus & Pfeffer 1983) er det en sammenheng mellom regnskap og makt. Makten blir brukt til å samle informasjon, manipulere informasjon og den brukes også til å endre individers prestasjoner eller utfallet av prosesser i en organisasjon. Dette har sammenheng med valget av regnskapssystem, siden regnskapet kan påvirke maktstrukturen i en organisasjon (Mellempvik et al. 1988). Denne vurderingen av makt likestiller regnskapet med et instrument for dominerende og styring (Hansen 2005).

Myter

I følge (Brunsson 2000: s. 28) er myter:

”Ideas shared by all organizational members, which provide a common basis for discussion and action.”

Regnskapet danner et bilde av verden, dermed kan vi si at regnskapet er med på å danne forventninger og oppfatninger. Regnskap som myte kan ses ut fra at den sosiale virkeligheten er en menneskelig konstruksjon som er skapt gjennom sosial interaksjon (Busch 1998).

Ut fra dette er det aktørenes tolkninger og mentale konstruksjoner av regnskapssystemet som regulerer organisatorisk atferd. På bakgrunn av profesjonstilhørighet, hvordan tilknytning til organisasjon og hvilken kontakt det er med omgivelsene kan myter leve side om side i en organisasjon. Dermed brukes regnskapet til å styrke eller svekke myter, og å skape en oppfatning av situasjon.

I følge (Mellemvik et al. 1996) vil regnskapet kunne hjelpe til med å skape myter om hvor rasjonell en organisasjon er, og dermed oppfyller regnskapet en viktig funksjon når det kommer til å legitimere en organisasjon.

2.4 Når regnskapet brukes

I forrige avsnitt la jeg frem hva regnskapet kunne brukes til og de ulike effektene og funksjonene det kunne ha. I dette avsnittet vil jeg se på hvordan regnskapet brukes. Hovedfokuset vil være på ledelsen og styret siden det er de som er interessant i forhold til min studie. Først skal jeg redegjøre for brukerne av regnskapet.

2.4.1 Brukerne av regnskapet

Normdanningen resulterer i normer og regnskapets praksis resulterer i regnskapsrapporter (Mellemvik et al. 1996). Regnskapspraksisen blir da i stor grad styrt av regnskapsnormen. Regnskapsrapportene blir brukt på ulike måter av ulike interessenter og kan tolkes forskjellig ut fra brukerne. Dette går både på oppfattelse og forståelse av regnskapsinformasjon. Brukerne av regnskapet deles inn i to grupper; eksterne og interne brukere. Interne brukere er ansatte, eiere og ledelsen. Samfunnet, kunder, offentlig myndigheter og investorer er eksempler på eksterne brukere (Moen & Havstein 2009). Lest ut av det ovenfor har de ulike brukerne behov for ulik informasjon. Normene om hvordan regnskapet skal føres skal sørge for at interessentene får dekket sine informasjonsbehov fra regnskapet. Ved å følge prinsippene for hvordan regnskapet skal føres vil en klare å tilfredsstille brukernes informasjonsbehov (Huneide 2011).

Formålet til regnskapet er at informasjon som finnes i regnskapsrapportene skal brukes. Bruk av regnskap omhandler oppfattelse og forståelse av informasjon som regnskapet gir. For å nyttiggjøre seg av verdien i informasjon kreves det kunnskap og kjennskap til konteksten til dataene, det vil si at nytteverdien gir mottakeren ny forståelse eller kunnskap. Hvis denne informasjon er god øker det sannsynligheten for å ta gode beslutninger eller finne gode løsninger, verdien er da at informasjon kan nyttiggjøres. Det er derfor viktig at regnskapsrapportene forstås siden de har en potensiell effekt på handlinger (Kinserdal 2005).

Som nevnt ovenfor er regnskapets tradisjonelt knyttet opp mot beslutninger og kontroll (Gjesdal 1981; Mauland & Mellemvik 2004). Daglig leder er ansvarlig for å gi informasjon om bedriftens posisjon til styret, og styret har ansvar for å kontrollere at denne informasjon er korrekt. Det er derfor viktig at den informasjon som brukerne har til rådighet er riktig og ikke inneholder feil.

2.4.2 Accountability og responsibility

Begrepene "responsibility" og "accountability" blir ofte brukt om hverandre i litteraturen, og det er ikke noen klar definisjon på uttrykkene (Lindkvist & Llewellyn 2003). I diskusjon til (Roberts & Scapens 1985) brukes bare "accountability" i likhet med andre (Messner 2009). Der (Lindkvist & Llewellyn 2003) mener accountability er noe instrumentelt som har med ekstern kontroll å gjøre, mens "responsibility" knytter seg til moral og intern kontroll, nevner (Messner 2009) den sosiologiske betegnelsen der "accountability" er en redegjørelse av årsakene til atferd. Å redegjøre for noe betyr å gi grunner for sin atferd, forklare og rettferdiggjøre det som er gjort eller ikke gjort. Dette er som oftest "prat" for å forebygge konflikter og "praten" skal bygge en bro over gapet mellom handling og forventning (Messner 2009).

Det kreves mer "accountability" fra ledere og organisasjoner, både innenfor akademisk litteratur og i offentlige diskusjoner (Messner 2009). I følge (Messner 2009) kan det være et problem at det kreves mer "accountability", selv om han ikke nekter for at det kan være bra i visse situasjoner. Det påpekes at det finnes noen begrensninger vedrørende "accountability", begrensninger han trekker frem er når noen har tatt en avgjørelse de ikke helt kan redegjøre for selv, det kan være en leder som har tatt en avgjørelse på bakgrunn av intuisjon. Redegjørelsen blir ved denne måten begrenset av at avgjørelsen er tatt på bakgrunn av lederens erfaringer. Det argumenteres i (Messner 2009) at det ikke er etisk riktig å forlange at en leder skal gi en redegjørelse når lederen ikke selv er sikker på hva som var bakgrunnen for avgjørelsen som ble tatt.

Regnskap brukes både i den sosiale og vertikale dimensjon (Roberts 1991). Den vertikale dimensjon er når for eksempel en mellomleder rapporterer til en overordnet. Den sosiale dimensjon er når to kollegaer diskuterer et felles anliggende dem i mellom, også kalt den

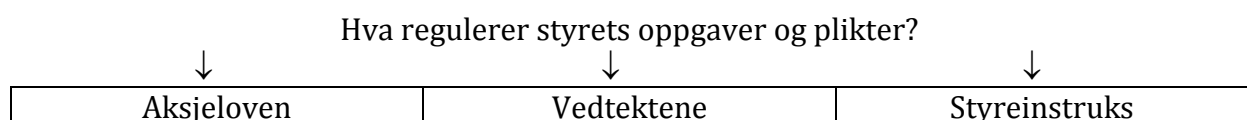
horisontale dimensjon. I vertikal rapportering har regnskapet en sentral plass og gjerne en individualiserende effekt (Hansen 2005).

Den sosiale dimensjon blir av (Roberts 1991) fremstilt som en kontrast til den vertikale. Det er ikke enighet mellom (Lindkvist & Llewellyn 2003) og (Roberts 1991) skille mellom sosiale og vertikal "accountability". De mener det er for enkelt å bruke en dimensjon for å analysere bruken av regnskap. De foreslår en dimensjon der det skilles mellom individuelt arbeid og arbeid der det er samarbeid. Der (Roberts 1991) mener at "accountability-begrepet" er individualiserende mener (Lindkvist & Llewellyn 2003) at dette ikke alltid er tilfelle. Mange oppgaver blir løst ved samarbeid, da er det ikke et enkelt individ som står ansvarlig men hele gruppen (Hansen 2005).

I en regnskapsmessig kontekst vil aldri tallene snakke for seg selv, de må utdypes med "prat", sammenlignes med budsjetter/prognoser og tolket slik at den virkelige historien kommer frem (Ahrens 1996).

2.4.3 Styrets ansvar etter aksjeloven

I aksjelovens kapittel 6 finner vi det som kan betegnes som "faneparagrafer". Aksjelovens §§ 6.12 og 6.13 er obligatorisk kunnskap for den som sitter i styret.



Figur 8 Hva regulerer styrets oppgaver og plikter

Aksjelovens § 6-12 Forvaltningen av selskapet

Asl. § 6-12 (2) "Styret skal i nødvendig utstrekning fastsette planer og budsjetter for selskapets virksomhet. Styret kan også fastsette retningslinjer for virksomheten. (3) Styret skal holde seg orientert om selskapets økonomiske stilling og plikter å påse at dets virksomhet, regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll (4) Styret skal iverksette de undersøkelser dersom dette kreves av ett eller flere av styremedlemmene".

Paragraf 6-12 klargjør at forvaltningen av selskapet hører inn under styret. Det betyr at det er styret som har det overordnede ansvaret og den overordnede myndigheten for forvaltningen av selskapet, dvs. styring av selskapets virksomhet, herunder rådighet over selskapets eiendeler og rettigheter. Generalforsamlingen er riktignok selskapets øverste organ, men generalforsamlingen deltar ikke i forvaltningen av selskapet.

Aksjelovens § 6-13 styrets tilsynsansvar.

*”Styre skal føre tilsyn med daglige ledelse og selskapets virksomhet for øvrig. (2)
Styret kan fastsette instruks for den daglige ledelse”*

Aksjelovens § 6-13 har krav til styrets plikt til å føre tilsyn med den daglige ledelsen og selskapets øvrige drift av virksomheten. Det er ikke styret selv som står for selskapets daglige drift. Den må utøves av daglig leder/ledelsen, men styret skal passe på (føre tilsyn med) at daglig leder gjør dette på best mulig måte og etter de instruksene styret har gitt.

2.4.4 Daglig leders rolle og ansvar etter aksjeloven

Aksjeloven § 6-14 (1) slår fast at

”Daglig leder står for den daglige ledelsen av selskapets virksomhet og skal følge de retningslinjer og pålegg styret har gitt.

(2) Den daglige ledelse omfatter ikke saker som etter selskapets forhold er av uvanlig art eller stor betydning

(3) Daglig leder kan ellers avgjøre saker etter fullmakt fra styret i det enkelte tilfellet eller når styrets beslutning ikke kan avvendes uten vesentlig ulempe for selskapet. Styret skal snarest underrettes om avgjørelsen.

(4) Daglig leder skal sørge for at selskapets regnskap er i samsvar med lov og forskrifter, og at formuesforvaltningen er ordnet på en betryggende måte”.

Ut fra denne lovbestemmelsen ser vi at det er daglig leder som er ansvarlig for den daglige driften av et selskap, men at denne ikke omfatter saker som er av uvanlig art eller stor betydning for selskapet.

I henhold til Aksjeloven § 6-15 (1) skal

“daglig leder minst hver fjerde måned i møte eller skriftlig, gi styret underretning om selskapets virksomhet, stilling og resultatutvikling.

(2) Styret kan til enhver tid kreve at daglig leder gir styret en nærmere redegjørelse om bestemte saker. Slik redegjørelse kan også kreves av det enkelte styremedlem”.

Aksjelovens § 6-15 skal påse at styret får informasjon om selskapets virksomhet og resultatutvikling for å kunne utføre sitt tilsynsansvar. Dette er viktig med tanke på prinsipal-agent teorien nevnt tidligere. Det er ikke bare viktig å holde seg underrettet om selskapets tilstand for selskapets sin del. Styret og daglig leder kan bli straffet ved å ikke følge opp sitt ansvar jf. Aksjeloven § 19.1 (1)

”Stifter, medlem av styret eller bedriftsforsamlingen, daglig leder, firmategner og revisor som forsettlig eller uaktsomt overtrer bestemmelse gitt i eller i medhold av loven her, straffes med bøter eller under skjerpene forhold med fengsel i inntil ett år”.

Som vi ser av loven er det nok å være uaktsom i utøvelsen av sitt ansvar. Det betyr at selv om daglig leder er den som har gitt mangelfull eller uriktig informasjon til styret, kan styret straffes for å ikke ha vært aktsom nok ved kvalitetssikring av den informasjon.

2.4.5 Prinsipal- agentteori

Teorien er opptatt av å studere to aktører som er i et avhengighetsforhold til hverandre, prinsipalen og agenten. En slik situasjon finner vi som regel i en hver bedrift og fører til en delegering av beslutningsmyndighet. For eksempel styret (prinsipal) og administrerende direktør (agent). Prinsipalen kan også være agent (daglig leder ovenfor styret og underordnede). Prinsipalen og agenten har forskjellige mål og prinsipalen er avhengig av agenten for å nå sine mål. Siden prinsipalen er avhengig av agenten vil prinsipalen danne en kontrakt med agenten slik at prinsipalen når sine mål. Agentrelasjon blir av (Jensen & Meckling 1976) definert som:

”a contract under which one or persons (the principals) engage another person (the agent) to perform some service on their behalf which involves delegating some decision-making authority to the agent” (Jensen & Meckling 1976).

Vi ser av definisjon til (Jensen & Meckling 1976) at noe beslutningsmyndighet blir delegert til agenten. Prinsipalen ansetter en agent fordi prinsipalen enten mangler kompetanse eller tid til å utføre det agenten blir satt til. Dette fører til en skjev informasjonsfordeling mellom agent og prinsipal, dette gir agenten en mulighet til å opptre opportunistisk og maksimere sin egen nytte på bekostning av prinsipalen (Jensen & Meckling 1976).

Dette vil i følge (Busch 1994) føre til en målkonflikt der agenten kan skjule informasjon og handlinger fra prinsipalen. Siden informasjon er asymmetrisk kan det være svært vanskelig for prinsipalen å oppdage det som skjer. Ved et slikt tilfelle oppstår det som kalles agentkostnader. For å hindre slik opportunistisk adferd er det viktig at det etableres kontrollsystemer og belønningssystemer. Som vi ser av prinsipal- agent teorien kan styre og daglig leder, eller økonomiansvarlig og daglig leder ha forskjellige mål. Denne teorien handler om å redusere muligheten/lysten til agenten til å opptre opportunistisk for å nå sine egne mål, samtidig må ikke kostnadene ved denne reduksjon bli for høye. Siden problemstillingen min omhandler både daglig leder og styret er dette noe jeg må ta hensyn og til når jeg skal ut samle inn data som skal brukes ved løsning av problemstillingen.

2.5 Oppsummering

Den teoretiske referanserammen startet jeg med å gå gjennom styringsteori, der Anthonys styringssirkel og Ouchis styringsmodell ble fremhevet. Dette med bakgrunn i at regnskap er en del av et økonomisk styringssystem der regnskap og regnskapsinformasjon kan anvendes i styringen av en virksomhet. For å danne en forståelse av selve regnskapet ble regnskapsbegrepet utdypet av (Mellempvik et al. 1996) der regnskapet normering, praksis og bruk ble gjennomgått. Et selskap har bruk for kontrollsystemer for å kunne styre og kontrollere selskapet, dette ble utdypet av (Simons et al. 2000) og (Malmi & Brown 2008). For å danne et bilde av hvilke elementer regnskapet inneholder brukte jeg modellen til (Bjørnenak & Olson 1999) der jeg snakket om ”scope” og ”system” dimensjonene ved regnskapsmodellen. Regnskapet har tradisjonelt hatt en rolle knyttet til beslutninger og kontroll, men det kan også ha andre funksjoner som jeg utledet ved hjelp av (Mauland &

Mellemvik 2004). Til slutt i kapitlet tok jeg opp hva loven sier om styrets og daglig leders ansvar.

3. Metode

”Vitenskapsteori dreier seg om hva man anser som god forskning, og som i neste omgang blir god kunnskap” (Nyeng 2004).

I dette kapitlet vil jeg redegjøre studiens metodiske tilnærming. Metode er de teknikker og verktøy som anvendes for å samle inn og analysere informasjon. Først vil jeg redegjøre for valg av forskningsdesign og metodevalg.

3.1 Forskningsdesign

Forskningsdesign er å anse som et rammeverk for hvordan prosessen med innsamling og analyse av data skal legges opp. Forskningsdesign blir valgt på bakgrunn av problemstillingen og forskningsspørsmål. Viktigheten av å velge det forskningsdesignet som kan fremskaffe mest mulig relevant data påpekes av (Hair 2007).

De tre vanligste forskningsdesignene er eksplorerende, forklarende (kausalt) og beskrivende. Eksplorerende blir som oftest benyttet når det finnes lite kunnskap om et fenomen og du trenger mye informasjon for å stake ut den videre kursen for undersøkelsen. Forklarende omhandler årsak/virkningssammenhenger, mens den beskrivende (deskriptivt) som er aktuelt for min undersøkelse brukes for å beskrive et fenomen eller en populasjon (Saunders et al. 2012).

3.1.1 Beskrivende design

Målet ved beskrivende forskning er å underbygge og dokumentere individer, hendelser eller situasjoner (Johannessen et al. 2004). Man ønsker svar på spørsmål som hvem, hva, hvor, hvordan og når. Siden jeg skal beskrive hvordan regnskapsinformasjon brukes i et kraftselskap og hvilken regnskapsinformasjon som brukes vil jeg havne innenfor et

beskrivende design. Jeg tar utgangspunkt i teori som gir oppgaven en deduktiv tilnærming som vil si at forskningen går fra teori til empiri.

Når en undersøkelse skal gjennomføres er tidsdimensjon et sentralt kriterium. Det omtales i (Johannessen et al. 2004) to tidsdimensjoner; tverrsnittsundersøkelser og longitudinell undersøkelser. Når en undersøkelse skjer på et gitt tidspunkt klassifiseres dette som en tverrsnittsundersøkelse. Slike undersøkelser kan gi informasjon om variasjoner og det er også mulig å se sammenhenger. Siden undersøkelsen foregår på et gitt tidspunkt må man være forsiktig med å trekke konklusjoner (Johannessen et al. 2004). Undersøkelsen jeg skal gjennomføre er en tverrsnittsundersøkelse, dette på bakgrunn av tiden jeg som student har til rådighet.

3.2 Metodevalg

”En metode er en fremgangsmåte, et middel til å løse problemer og komme frem til ny kunnskap. Et hvilket som helst middel som tjener dette formålet, hører med i arsenalet av metoder” (Dalland 2007: s. 83).

Det skilles mellom to metodiske tilnærminger i samfunnsvitenskapen, kvalitativ og kvantitativ metode. I følge (Nyeng 2004) finnes det ikke en planmessig fremgangsmåte som passer for alle forskningsspørsmål. Fremgangsmåten avhenger av hvilken problemstilling man har. Kvalitativ metode blir ofte omtalt som tekstens tale, mens kvantitativ metode blir omtalt som tallenes tale. Det omhandler ikke hva man studerer, men hvordan man presenterer det som er produsert. Ved kvalitativ metode er man opptatt av å produsere fortolkninger som gjengis som tekst, mens ved kvantitativ metode analyserer og fortolker man tall. I min oppgave har jeg valgt å bruke kvalitativ metode, jeg skal gå i bredden og skal formidle en forklaring om kraftselskapets bruk av regnskap. For å kunne gjøre dette er jeg avhengig av å skape en dypere forståelse for det jeg studerer (Johannessen et al. 2004). For å skape denne forståelsen har jeg brukt tid i forberedelsen til å lese om reguleringen av kraftverk gjennom NVE, jeg har også lest ulike artikler om økonomistyring og sett på ulike funksjoner regnskapet kan ha. Dette har hjulpet meg til å få en bedre forståelse som igjen gir meg et bedre grunnlag for å kunne utføre undersøkelsen i tillegg til at jeg har hatt flere nyttige samtaler med veilederen. For å utføre selve undersøkelsen vil jeg benytte meg enkelt casestudie.

3.2.1 Case-studie

”The case study is the method of choice when the phenomenon under study is not readily distinguishable from its context” (Yin 1993).

Casedesign er et studium av et eller flere case over tid gjennom grundig og omfattende datainnsamling. Ved slik datainnsamling kan det benyttes mange forskjellige datakilder, men felles for dem alle er at kildene er tids- og stedsavhengige. Casen studeres i en setting, for eksempel fysisk, sosial og/eller økonomisk. Kvalitativ tilnærming er ofte benyttet ved casestudier, det kan være observasjon eller åpne intervjuer, men det kan også benyttes eksisterende statistikk og strukturerte spørreskjema som er en kvantitativ tilnærming. En annen mulighet er å kombinere disse tilnærmingene, såkalt triangulering.

Casestudier gjør det mulig å undersøke temaer som ikke så lett lar seg undersøke ved bruk av andre forskningsmetoder. Ideen er at forskjellige metoder skal ha komplimenterende funksjoner. De karakteristiske temaene for bruk av casestudier kan deles opp i to. Den første og viktigste er når undersøkelsen stiller deskriptive spørsmål (hva skjedde?) eller forklarende spørsmål (hvordan og hvorfor skjedde det?). Den andre er hvis du vil belyse en spesiell situasjon, du vil komme nært situasjon og få en dyp forståelse av den. Casestudier gjør det da mulig å gjøre direkte observasjoner og samle inn data i naturlige settinger (Saunders et al. 2012; Yin 1993; Yin 2004).

Jeg skal i undersøkelsen se på en enhet som jeg trenger mye informasjon fra, i det tilfellet er casestudier en ypperlig metode for å samle inn data.

”Compared to other methods, the strength of the case study method is its ability to examine, in-depth, a case within its ”real-life” context” (Yin 2004)

Kritikken mot case er stort sett rettet mot at det er vanskelig å generalisere resultatene (Johannessen et al. 2004). I mitt tilfelle er ikke dette et problem siden hensikten med min studie er å få utfyllende informasjon om et avgrenset fenomen.

3.2.2 Vitenskapelig ståsted

Valg av vitenskapelig ståsted vil være innenfor hermeneutikken (fortolkende ståsted).

Hermeneutikken kjennetegnes ved at forskningen er systematisk arbeid med forståelse og fortolkninger og jeg som forsker søker forståelse av de fenomener som studeres.

Jeg må studere menneskenes opplevelse og se virkeligheten fra den enkelte leders/ansattes ståsted. Dette er en subjektiv tolkning og med det menes at en leder/ansatt kan ha et annet syn enn en annen leder/ansatt. Når det kommer til menneskelig samhandling i en organisasjon er det vanskelig å generalisere, dette preges positivismen av som er motpolen til hermeneutikken (Johannessen et al. 2004; Nyeng 2004; Saunders et al. 2012).

3.2.3 Utvalg

Jeg har brukt strategisk utvalg i utvalgsprosessen. Hvor mange informanter og hvem som skal være informanter, avhenger av forskningsspørsmålene (Johannessen et al. 2004). Etter samtaler med veileder og etter eget ønske falt valget på at det var kraftbransjen jeg ville studere. For å kunne danne et datagrunnlag som kunne hjelpe meg å svare på forskningsspørsmålene måtte jeg intervju de personene som behandlet eller brukte regnskapsinformasjon i selskapet. Jeg kontaktet daglig leder i kraftselskapet, han ga meg tips om hvem jeg burde intervju og tok på seg ansvaret med å videreformidle forespørselen til de. Alle parter sa seg villig til å være med på intervju, totalt 8 stk, men etter forfall av forskjellige årsaker sto jeg igjen med 5 informanter. Det var styreleder, to styremedlemmer, økonomileder og daglig leder i selskapet.

3.3 Datainnsamling

I dette avsnittet skal jeg redegjøre for hvordan jeg har lagt opp prosessen med å samle inn data som skal være grunnlaget for å svare på problemstillingen. Grunnlaget for datainnsamling har jeg allerede lagt i problemstillingen og den teoretiske referanserammen. På bakgrunn av dette er det enkelte data som er viktigere enn andre. I min datainnsamling har jeg valgt å bruke intervju (primærdata) av sentrale personer i styret og ledelsen av kraftselskapet og dokumentstudier (sekundærdata).

Primærdata er data som er samlet inn av meg som forsker, dette er ny informasjon som skal hjelpe meg å svare på problemstillingen. Sekundærdata er data som er samlet inn av andre og kan ha vært brukt til andre formål (Johannessen et al. 2004).

3.3.1 Intervju

Det kvalitative forskningsintervjuet karakteriseres som en samtale med en struktur og et mål (Kvale 1997). Hva slags informasjon som samles inn gjennom intervju, er avhengig av de forskningsspørsmål som intervjuene skal gi svar på (Johannessen et al. 2004).

Forskningsspørsmålene kan være:

Beskrivende spørsmål; knyttet til konkrete hendelser eller handlinger

Fortolkende spørsmål; Hvordan informantene oppfatter og fortolker hendelser og handlinger, det vil si hvilken betydning informantene tillegger disse.

Teoretiske spørsmål; tar sikte på å avdekke årsaker eller hensikter til handlinger og begivenheter.

Det er viktig å skille de generelle forskningsspørsmålene fra de konkrete spørsmålene som blir stilt i et intervju. Registreringen av svar på forskerens spørsmål utgjør dataene i kvalitative intervjuer. Som regel blir intervjuene tatt opp for så skrevet ned (transkribert) Det kvalitative intervjuet kan være mer eller mindre strukturert, de finnes forskjellige tilnærminger til intervjusituasjonen

Et ustrukturert intervju er uformelt med åpne spørsmål der man på forhånd har gitt et tema, men spørsmålene tilpasses den enkelte intervjusituasjonen.

Et semi-strukturert intervju har en overordnet intervjuguide som utgangspunkt, mens spørsmål, tema og rekkefølge kan varieres.

Et strukturert intervju har på forhånd fått fastlagt tema og spørsmålsformuleringer.

Det ustrukturerte intervjuet bærer mer preg av at det er en samtale og skaper en mer uformell atmosfære som kan gjøre det lettere for informanten å snakke. Fremgangsmåten er fleksibel, selv om forskeren har et tema kan man være åpne for individuelle forskjeller mellom informantene og det som skjer i løpet av samtalen, spørsmålene kan tilpasses situasjonen. En ustrukturert fremgangsmåte kan gjøre det vanskeligere å sammenlikne informantenes svar i

etterkant. Forholdet mellom intervjuer og informant kan også påvirke resultatene gjennom fleksibiliteten, det er viktig at intervjueren er oppmerksom på dette.

Valget mitt falt på å bruke individuelle semi-strukturerte intervjuer der en intervjuguide ble brukt som utgangspunkt. Som nevnt i avsnitt 3.3 ble spørsmålene utledet med problemstillingen og den teoretiske referanserammen som grunnlag. Jeg kontaktet informantene per telefon og avtalte tidspunkt og sted for intervjuene. Tidspunkt og sted ble bestemt av informantene. Før intervjuet sendte jeg informantene intervjuguiden slik at de kunne få forberedt seg på de spørsmålene jeg skulle stille. Under selve intervjuet brukte jeg båndopptaker for å dokumentere det som ble sagt. Jeg lot informantene snakke fritt under selve intervjuet og spurte om de hadde noe de ville tilføye underveis og helt til slutt. Når intervjuene var ferdig transkriberte jeg alle intervjuene og startet arbeidet med å sortere dataene som jeg hadde fått. Noe av dataene var mer relevant en andre og noen informanter ga meg stort sett den samme informasjon som jeg hadde fått tidligere. Det at noen informanter gir bedre data enn andre kan skyldes informanten, meg som intervjuer eller rett og slett kjemien mellom oss. Informanten kan ha en dårlig dag, lite kunnskap om emnet eller være lite motivert for intervjuet. Når det gjelder meg som intervjuer kan det også være flere ting som spiller inn. Jeg kan stille for vanskelig spørsmål og ikke ha tatt hensyn til informantens posisjon eller kompetanse, det kan skyldes forhold som at jeg har hatt en dårlig dag eller at jeg ikke har vært tydelig nok på hva jeg er ute etter. Før intervjuene tenkte jeg at jeg hadde for få informanter, men i ettertid av intervjuene ser jeg at det hadde holdt med fire av informantene.

3.3.2 Dokumentstudier

Internettider, rapporter og interne planer er ulike typer dokumenter. Jeg har benyttet meg av alle disse i min studie av kraftselskapet. I forberedelsen av oppgaven leste jeg om hvordan kraftbransjen var regulert av NVE, jeg snakket med veileder om aktuell teori som jeg burde sette meg inn i som omhandlet både økonomistyring og regnskap. Underveis har jeg benyttet årsrapporter, strategiplaner og regnskapstall for å belyse kraftselskapet og dets virksomhet. Dokumentstudier har noen svakheter, den største svakheten er rettet mot kilden. Som oftest er slike dokumenter laget for et annet bruk, det er derfor viktig å være kritisk til hva de inneholder. Strategiplan, årsrapporter og regnskapstall fikk jeg direkte fra selskapet og

reglene for regulering av kraftbransjen fant jeg på NVE sine nettsider som er en offentlig nettside. Det å sette seg inn i reguleringen av kraftselskapet var vanskelig, og jeg er enda ikke sikker på om jeg har klart det. Modellen for inntektsrammen var svært avansert og inneholdt mange ulike variabler, men jeg mener jeg har fått med meg det viktigste som omhandler reguleringen.

3.4 Evaluering av metode

Ved forskning som dette er det nødvendig å evaluere kvaliteten på undersøkelsesmetoder, drøftinger og konklusjoner. Innenfor kvalitativ forskning er det begrepene pålitelighet, troverdighet, overførbarhet og overensstemmelse som brukes med tanke på kvaliteten.

3.4.1 Reliabilitet (pålitelighet)

Målet med reliabilitet er å minimere feil og skjevhet i forskningen. Det omhandler hvilke data som benyttes, hvordan de er samlet inn og hvordan de bearbeides. Dette gjør man ved å dokumentere hvordan man har gått frem i forskningsprosessen og oppgir hvilke metoder som er brukt i datainnsamlingen (Johannessen et al. 2004). Ved å gjøre flest mulig av trinnene i forskningsprosessen så operasjonelle som mulig, vil man øke muligheten for at andre kan repetere disse og komme frem til samme resultat. Men (Johannessen et al. 2004) påpeker at det ved kvalitativ forskning er ikke hensiktsmessig med slike krav om reliabilitet siden det ikke benyttes strukturerte datainnsamlingsteknikker. De mener forskeren heller kan styrke påliteligheten ved å leseren en inngående beskrivelse av konteksten.

3.4.2 Troverdighet (begrepsvaliditet)

”Måler jeg det jeg tror jeg måler” er en vanlig definisjon av validitet. I min oppgave som er en kvalitativ oppgave dreier det seg om; ”en metode undersøker det den har til hensikt å undersøke” (Johannessen et al. 2004). (Lincoln & Guba 1985) ser på dette punktet som troverdighet. De mener at for å oppnå troverdige funn i forskningen, så må man forsikre seg at forskningen er utført i henhold til god praksis samt at funnene blir bekreftet av de som ble studert. Denne teknikken blir ofte referert til som respondent validitet eller medlems validitet. Gjennom respondent validitet gir forskeren de man utførte undersøkelsen på, tilgang til funnene som er gjort. Gjennom dette søker forskeren mot å sikre seg at funnene korresponderer med det respondentene mener. Dette kan skje på flere mulige måter:

- Gjennomlesing av transkriberinger av intervju, samtaler eller inntrykk gjennom observasjoner.
- Kan gjennomgå funnene i studien med en relevant gruppe av personer eller en relevant organisasjon.

Målet er at funnene og tolkningene stemmer så godt som mulig overens med synet til de studerte. Dette kan hjelpe til å gi respondentene en følelse av makt i situasjonen og autoritet i forhold til resultatene av den ferdige studien. Det er dog viktig at man ikke gir mektige grupper, for eksempel ledelsen, kontroll over forskningen. Dette kan føre til problemer rundt sensur. Det er også viktig å tenke på at dette kan gjøre at respondentene kan bli lett gjenkjennelig og utsatt.

3.4.3 Overførbarhet (ekstern validitet)

Denne validiteten tar for seg hvorvidt det er mulig å generalisere på bakgrunn av funnene i studien (Yin 1993). Det knyttes en del kritikk her mot casestudier da disse baserer seg på analytisk generalisering. Resultatene fra en casestudie kommer fra en enkelt hendelse eller et enkelt område som er forsket på og dette gjør det vanskelig å trekke direkte paralleller til andre områder. For å kunne generalisere en casestudie er man avhengig at teorien man kommer frem til, kan testes gjennom å gjennomføre samme studie innenfor lignende forskningsområder. Min oppgave vil foregå innenfor en spesiell sektor og for å kunne generalisere ut fra funnene i oppgaven må studien testes innenfor flere sektorer. Ved å gjøre dette kan man generalisere innenfor disse områdene, men hvis man ønsker en bredere generalisering må dette gjøres innenfor alle aktuelle områder.

Dette punktet beskrives som overførbarhet av (Lincoln & Guba 1985) (Johannessen et al. 2004) de mener at kvalitative forskere må oppmuntres til å produsere fyldige beskrivelser som dekker for store deler av detaljer rundt et område. Disse beskrivelsene skal kunne virke som en database for andre til bruk ved muligheter for overførbarhet til andre kontekster eller situasjoner.

3.4.4 Overensstemmelse

Overensstemmelse handler om at funnene kommer fra selve forskningen og ikke er påvirket av mine subjektive holdninger eller antagelser. For å sikre at dette er tilfelle ved forskningen

er det greit at forskeren beskriver, forklarer og dokumentere hva som blir gjort gjennom forskningsprosessen (Johannessen et al. 2004).

3.5 Oppsummering

I dette kapitlet har jeg gått gjennom hvilke forskningsdesign og metoder som er lagt til grunn i oppgaven. Jeg har også redegjort for hvilke innsamlingsmetoder som er brukt for å skaffe til veie data for å kunne besvare problemstillingen. Til slutt redegjorde jeg for kvalitetskravene ved kvalitativ oppgave som er den metoden jeg har brukt.

4. Empiri

I dette kapitlet blir først case-bedriften presentert ved at jeg redegjør for historien til selskapet, noen nøkkeltall, selskapet i dag og framtidsutsiktene for selskapet. I den siste delen av kapitlet vil datamaterialet fra intervjuene bli systematisert og presentert.

4.1 Presentasjon av casebedriften

Selskapet jeg har valgt som casebedrift er anonymisert i oppgaven siden selskapet er et lokalt og relativt lite kraftselskap der det hadde blitt en enkel jobb å identifisere de ulike aktørene hvis selskapet hadde blitt nevnt med navn.

4.1.1 Selskapets historie

Kraftselskapets historie strekker seg tilbake til 1902 da et gruveselskap fikk tilgang på fallrettighetene til et vassdrag i den aktuelle kommunen, og den første kraftstasjon ble bygget i 1911. Energien som ble produsert gikk for det meste til utvinning av malm og drift av gruvene. I årene etter ble virksomheten solgt, forpaktet og slått konkurs flere ganger til det i slutten av 1935 ble dannet et aksjeselskap som fikk konsesjon på vassdraget i 1936. Denne virksomheten hadde også til hensikt å utvinne malm fra gruvene, men i 1939 ble det bestemt at denne driften skulle stoppes. Selskapet ønsket å selge kraftstasjon, og kommunen i det aktuelle området hadde forkjøpsrett. Denne forkjøpsretten benyttet kommunen seg av, og i 1940 overtok kommunen aksjemajoriteten i gruveselskapet. Malmselskapet satt fortsatt på retten til konsesjon, kraftstasjon og diverse eiendommer. Etter flere år med forhandlinger om

vassdraget ble det i 1950 underskrevet en kontrakt med et kraftlag som skulle drifte vassdraget. Dette kraftlaget står for produksjon av energi mens det selskapet jeg har valgt står for distribusjon av energi til kundene. Kraftselskapet jeg har benyttet som casebedrift ble registrert som et AS i 1965 som en videreføring av selskapet kommunen kjøpte i 1940. Det er lokalt eid gjennom kommunen med 1000 aksjer av totalt 1000. Hver aksje har pålydende 5000 kr som gir en total aksjekapital på 5 millioner. Kommunen som eier har som krav at selskapet skal levere et utbytte i størrelsesorden 1,5 MNOK, i tillegg til dette har selskapet flere ganger tatt ut relativ store ekstraordinære utbytter som har svekket selskapets likviditet.

Ledelsen:

Selskapets ledelse består av elverkssjef (daglig leder), driftsingeniør (permisjon) og økonomisjef. Hierarkisk oppstilt med elverkssjefen som øverste leder i kraftselskapet og er ansvarlig for den daglige driften av selskapet. Økonomilederen er ansvarlig for produksjon av regnskapene, dette kommer jeg tilbake til i avsnitt 4.2.1. Det at driftsingeniøren er i permisjon har ført til at flere arbeidsoppgaver er blitt fordelt mellom daglig leder og økonomileder. I tillegg har en av montørene fått en litt mer administrativ arbeidsinstruks.

Styret:

Selskapets ledes av et styre bestående av 5 medlemmer bestående av styreleder, nestleder og 3 styremedlemmer. Alle har nummererte varamedlemmer. Et av styremedlemmene er valgt inn for og av de ansatte i kraftselskapet. Generalforsamling blir valg for en periode på 2 år.

4.1.2 Kraftselskapet i dag

Selskapets kjernevirksomhet er distribusjon av kraft, bygging og vedlikehold av distribusjonsnettet. Driften er delt i to etter krav fra myndigheter, den ene delen går på kraftdistribusjon og den andre på produksjon ved at selskapet er medeier i et kraftlag. I tillegg strekker de seg mot andre virksomheter relatert til nærmiljøet som bredbånd, drift av gatelys, IT-drift, salg og service av varmepumper, kontroll og vedlikehold av brannslukningsutstyr samt hjemmeverktjenester for andre virksomheter. Det å eie og drifte selve nettet er regulert av myndighetene gjennom NVE (Norges Vassdrags- og energidirektorat) ved hjelp av inntektsrammer. Inntekter til drift, vedlikehold og fornyelse kommer fra den nettleien kraftselskapet har anledning til å beregne. Inntektsrammen kommer jeg tilbake til litt senere i

avsnittet der jeg vil tydeliggjøre hva det innebærer. Hoveddelen av inntektene stammer fra salg av kraft inkludert nettleie. I tillegg har selskapet aksjer i et kraftlag som produserer energi. Denne aksjeposten genererer et utbytte til selskapet. Når det gjelder kostnader er varekostnaden den største posten (kjøp av kraft for videresalg) og lønn. Selskapet kjøper strøm gjennom en partner som tar et lite påslag, så tar kraftselskapet et lite påslag på dette igjen som skal dekke kostnadene ved å distribuere energien til kundene i tillegg til at de vil prøve å sitte igjen med et lite resultat. Det å sitte igjen med et lite resultat er vanskelig for selskapet i dagens marked. Det ble uttalt under intervjuene at hvis de tok et større påslag enn det lille til å dekke kostnadene ville de oppleve at kundene byttet leverandør. Nettleien som kundene må betale blir satt på bakgrunn av budsjetter fra tidligere år og den inntektsrammen selskapet får. For eksempel får selskapet en inntektsramme på 10 MNOK og det er budsjettert med 40 GWH i omsatt energi så er det 25 øre per KWH. $25 \times 40 = 10$ MNOK.

Når det gjelder eiendeler har selskapet relativt store eiendomsmasser i nærområdet, disse består i hovedsak av tomteareal, men det er noen bygninger også. Disse kommer jeg tilbake til under framtidsutsiktene. Selskapet har per 1.1.2014. 1383 kunder fordelt på både private, bedrifter og offentlige.

Topografi og infrastruktur:

Ledningsnettets består av 187 km linjer høy/lavspent, 130 km jordkabel høy og lavspent i tillegg til at det er 138 nettstasjoner. Topografien i kommunen består av jord og skogsområder, lange strandlinjer og fjellområder. Nettet i kommune har ingen spesielle flaskehals og har dermed tilfredsstillende kapasitet i normal driftssituasjon med dagens belastning. I løpet av en 15 års periode har nettet vært gjennom en omfattende opprustning. Dette har gitt seg utslag i vesentlig forbedret leveringskvalitet og dermed mindre avbrudd. Selskapet har etter lovbestemte krav hatt en betydelig investering i nye fjernavleste målere. Dette er en to-veis kommunikasjon, der kundene slipper å foreta måleravlesning da dette gjøres i kraftselskapet. Kravet er nå utsatt til 2017-2019, men selskapet blir ferdig med denne investeringen i år etter å ha fordelt den med 3-4 MNOK i året i 4 år. En annen oppgradering som det er kommet krav om er at alle transformator kiosker skal betjenes i fra bakken, det vil si at mange må bygges om fra at de står i master til å bli satt på bakken. Ved begge disse investeringene brukes regnskapet for å få mest mulig gjort med minst mulige kostnader.

4.1.3 Fremtidsutsikter

For selskapet er det viktig å legge til rette for utvikling og vekst innen forsyningsområdet som igjen kan føre til økt omsetning av elektrisk energi. Foruten å være et energiverk med fokus på nettdrift og strømleveranser, ser kraftselskapet på andre områder å utnytte ressursene på. De har hatt/har et prosjekt gående som omhandler utbygging av småkraftverk. Dette prosjektet har blitt nedprioritert i de siste årene på grunn av manglende kapasitet, men ledelsen har som mål at det skal gjennomføres med tiden. I strategiplan for årene 2012-2016 har selskapet satt på dagsorden at de skal se på muligheten for å utnytte flere eiendommer som selskapet eier. Dette er et prosjekt som er i startfasen og som de ønsker skal gi selskapet nye inntekter og varig verdiskapning. Nye inntekter kommer da enten fra salg eller utleie av eiendommer og ved at det etableres virksomheter i forsyningsområdet som øker omsetningen av elektrisk energi.

I den siste tiden med regjeringsskifte har det blitt skapt en usikkerhet rundt hele bransjen. Det er politiske signaler om kommunesammenslåing, og når kommunene eier de fleste kraftselskapene blir det et usikkerhetsmoment. I tillegg er det satt ned et ekspertutvalg av OED (olje- og energidepartementet) som skal finne ut hva som skal skje i bransjen, spørsmålene er om det skal være større enheter eller om det skal forbli slik som det er nå. Men som sagt over jobber selskapet med å posisjonere seg i forhold til dette ved å se på hvordan muligheter de har. Dette er nedfelt i strategiplan for 2012-2016.

4.1.4 Reguleringsmodell/ Inntektsramme

Kraftselskapene er regulert av NVE i forhold til hvor mye de har lovt å tjene på distribusjon av strøm. Reguleringsmodellen for kraftselskap som benyttes i dag har vært i bruk siden 2007. Dagens inntektsrammer bestemmes dels av selskapenes faktiske kostnader fra to år tilbake, og dels av en kostnadsnorm. Reguleringsmodellen er tilpasset en situasjon hvor nettselskapene skal gjøre store investeringer. Årlig oppdatering av inntektsrammer basert på siste tilgjengelig regnskapsdata bidrar til dette. I forhold til tidligere regulering er det ikke generelle effektivitetskrav på bransjenivå. Bransjen i sum får dekket alle kostnadene gjennom inntektsrammen. Samtidig innfører modellen for kostnadsnormer ”konkurransse” mellom selskapene, og det er mulig å øke avkastningen ved å løse oppgavene på en mer kostnadseffektiv måte. Dette bidrar til at kundene ikke betaler urimelig høye tariffer.

NVE fastsetter årlig en individuell inntektsramme for hvert nettselskap. Inntektsrammen innebærer at det settes et tak for hvor store inntekter et nettselskap kan hente inn, og nettselskapet skal beregne tariffene (nettleien) slik at inntekten for det enkelte år så langt som mulig ikke overstiger inntektsrammen og de kostnadene som kan dekkes inn som et tillegg. NVE fastsetter inntektsrammene slik at inntekten over tid skal dekke kostnadene ved drift og avskrivning av nettet, samt gi en rimelig avkastning på investert kapital gitt effektiv drift, utnyttelse og utvikling av nettet.

En regulert monopolist som får dekket sine kostnader har ikke incentiver til å bygge, drive og utvikle sitt nett på en effektiv måte. Det er derfor ikke hensiktsmessig å basere nettselskapenes inntektsrammer på hvert enkelt selskaps kostnader alene. Inntektsrammer fastsettes derfor dels ut fra historiske kostnader, og dels på bakgrunn av en norm. Normen skal sikre at selskapene driver effektivt. Den settes ved hjelp av sammenlignende analyser, som sammenligner selskapenes ressursbruk opp mot oppgaven de utfører. Dette innebærer at den inntektsrammen selskapet blir tildelt er satt på bakgrunn av en sammenligning av fem kraftselskaper som har tilnærmet like forutsetninger med tanke på nett, kunder og kostnader.

Inntektsrammene fastsettes ved hjelp av følgende formel:

$$IR_t = (1 - \rho) K_t + \rho K_t^*$$

IR_t er inntektsramme i år t . K_t er det inflasjonsjusterte kostnadsgrunnlaget for det enkelte nettselskap fra år $t-2$. K_t^* er kostnadsnormen til selskapet som fremkommer som et resultat av sammenlignende analyser av selskapene basert på data fra år $t-2$. Størrelsen på ρ , som er et tall mellom 0 og 1, definerer inntektsrammenes normandel. Jo nærmere ρ er 1, jo større vekt legges det på kostnadsnormen. Jo nærmere ρ er null, jo nærmere er vi en ren avkastningsregulering. I dagens regulering er ρ lik 0,6, som vil si at kostnadsnormen utgjør 60 % av den totale inntektsrammen.

Kostnadsgrunnlaget K_t beregnes på følgende måte:

$$K_t = (DV_{t-2} + KILE_{t-2}) \times (KPI_t / KPI_{t-2}) + NT_{t-2} \times P_t + AVS_{t-2} + AKG_{t-2} \times r_{NVE}$$

DV er drifts- og vedlikeholdskostnadene, som er inklusive utbetalinger til kunder ved svært langvarige avbrudd og individuelle KILE-avtaler. KILE er KILE-beløp unntatt det som knytter seg til individuelle avtaler. KPI står for konsumprisindeksen. NT er overføringstap i MWh og P er referansepris på kraft (områdeprisen). AVS er årlige avskrivninger, AKG er avkastningsgrunnlag (inkludert 1 % for arbeidskapital) og r er NVE sin referanserente.

Tillatt inntekt og mer-/mindreinntekt

Hvis selskapet har en inntektsramme og de ikke henter inn den inntekten de kan i løpet av det året får de en differanse som er en mindreinntekt. Denne mindreinntekten kan ikke overstige 30 % av den årlige rammen, men de kan samle det opp over flere år og det beregnes rente av det. Denne mindreinntekten skal etter regler fra NVE tas ned mot null og det skal ligge en plan for hvordan selskapet skal få den ned mot null. En mindreinntekt er det samme som en fordring som selskapet har på kundene, det er penger de kunne tatt inn gjennom økt nettleie som de ikke har benyttet seg av. Når det gjelder merinntekt er dette det motsatte, altså hvis selskapet tjener mer på kundene enn det du har lovt til i følge inntektsrammen. Merinntekten skal tilbakeføres året etter, der er det ikke tillatt å slingre. Så har selskapet tjent 500000 for mye i nettleie det ene året skal nettleien reduseres med 500000 året etter som vil si at den merinntekten de hadde året før reduserer inneværende års inntekt.

Den muligheten selskapet har til å få mer ut av inntektsrammen er å effektivisere driften, altså ved å redusere kostnadene på kjernevirksomheten. Selskapet prøver av den grunn å tjene mest mulig penger utenfor kjernevirksomheten, altså å flytte kostnader bort fra selve driften av nettet. Dette har de gjort både ved å påta seg større og mindre jobber utenfor kjernevirksomheten og de har ”solgt ut” ansatte til andre formål slik at lønnskostnadene fra kjernevirksomheten blir lavere enn det som er budsjettert. Dette kommer jeg mer inn på under presentasjon av dataene i avsnitt 4.3.1.

4.1.5 Analyse av nøkkeltall

For at lesere av denne oppgaven skal få en bedre forståelse av casebedriften vil jeg her kort presentere enkelte nøkkeltall og gi en kort forklaring til tallene. Jeg har tatt med tall fra 2003-2012 i analysen av nøkkeltall, mens for å få en forståelse av hvordan resultatet på selve driften er har jeg tatt med tall fra 2008-2012. I kraftselskapet er de største kostnadene kjøp av kraft for videresalg, lønn og investering/vedlikeholdt av nettet. Eierne har satt et krav om at selskapet skal levere et utbytte tilsvarende minimumsavkastningen til NVE som er 2 % som utgjør ca. 1,2-1,5 MNOK. I tillegg har eierne satt et krav om at kraftselskapet skal redusere nettleien til kundene til et nivå som andre nærliggende aktører har. Under intervjuene ga både ledelsen og styret uttrykk for at det var vanskelig å skulle legge seg på en nettleie som de

nærliggende aktørene har siden disse aktørene er vesentlig større og har flere kunder å fordele kostnadene til nettet på.

Resultatregnskap	2012	2011	2010	2009	2008
Driftsresultat	-528 000	-176 000	-637 000	991 000	-1 145 000
Inntekt på investering i datterselskap	0	0	0	0	0
Sum annen renteinntekt	1 008 000	800 000	0	0	0
Sum annen finansinntekt	913 000	601 000	1 408 000	1 751 000	2 348 000
Sum finansinntekter	1 921 000	1 401 000	1 408 000	1 751 000	2 348 000

Tabell 1 Utdrag av resultatregnskapet

Hvis vi ser på selve resultatet fra driften, har de har gått med underskudd i selve driften hvert år bortsett fra i 2009. Underskuddet har så blitt dekket inn av renteinntekter fra bankinnskudd og inntekter på investeringer de har gjort i et annet selskap, der de får utbetalt utbytte fra en aksjepost på ca. 12 %. Dette selskapet er et kraftlag som står for produksjon av elektrisk kraft. Dette var noe av det som kom frem i intervjuene som selskapet uttalte var en utfordring for selskapet. Altså at resultatet av selve driften var dårlig, men at likviditeten er god. Selv om det i år så ut som de skulle gå med overskudd.

Som tallene fra driftsregnskapet viser ser vi av driftsmargin at årene 2010-2012 at denne er negativ og at det negative resultatet ble dekket inn ved andre finansinntekter. Dette skyldes i hovedsak lavere inntektsramme i følge daglig leder i kraftselskapet. For at selskapet skal klare å holde et godt resultat ved svikt i inntektsrammen fra NVE må de kutte kostnadene tilsvarende. Dette er et problem siden det krever raske omveltninger som ikke er så lett i et selskap der vedlikehold og fornying av infrastruktur er viktig og mange ganger et krav fra myndighetene. Under følger en analyse av nøkkeltall for selskapet i årene 2003-2012. Disse tallene bekrefter at resultatet på selve driften er blitt vesentlig dårligere de siste årene.

Økonomiske nøkkeltall	2012	2011	2010	2009	2007	2006	2005	2004	2003
Netto driftsmargin	-2,7	-0,8	-1,9	3,6	10,5	5,7	2,5	1,3	6
Rentabilitet									
Resultatgrad	7,2	5,3	2,3	10	19,7	11	11	11,4	20
Kapitalens omløpshastighet	0,3	0,4	0,5	0,4	0,4	0,5	0,3	0,3	0,3
Totalrentabilitet (%)	2,4	2,1	1,2	4,3	7,9	5	4	2,9	5,6
Soliditet									
Egenkapitalandel(%)	86,3	88	82	81,8	78	82	84	85,9	69
Likviditet:									
Likviditetsgrad 1	5,8	7	5,5	4,8	3,1	3,6	4,1	5,7	3,9
Likviditetsgrad 2	5,5	2,4	1,7	4,5	1,1	1,7	2	4,1	2,9

Tabell 2 Nøkkeltall

Totalkapitalrentabiliteten skal fortelle oss hvor stor avkastningen har vært på den totale kapitalen uavhengig av finansieringsstruktur. Resultatet av ekstraordinære inntekter holdes utenfor siden det interessante er å finne ut lønnsømheden av den vanlige driften. Denne har variert mye i perioden 2002-2012, fra 7,9 % til 1,2 % men ligger de fleste årene rundt 3-5%. Tallet i seg selv sier ikke så mye, det må vurderes mot bransje og risiko (Banken & Busch 1999). Men det å ha en rentabilitet som ligger mellom 3-5 % som er omentrent lik den risikofrie renten kan ikke sies å være tilfredsstillende. Ut fra mitt ståsted kan det ikke fortsette slik, selskapet må ta grep for å sikre større avkastning på kapitalen. Regnskapet er et sentralt verktøy i så måte, både med tanke på å måle resultater og et virkemiddel for å sikre forbedringer. Slik det ser ut for meg at dette ikke er nok inntjening for å fornye virksomheten, det er jo det rentabiliteten er til.

Resultatgraden sier deg hvor mye det er i fortjeneste per omsatte krone. Det vil altså si at hvis vi ser på resultatgraden for 2011 er den 7,2 som vil si at bedriften har 7,2 øre igjen av hver salgskrone for å dekke renter og overskudd. Hvis vi ser på trenden siden 2002 kan vi se at resultatgraden har sunket. I 2002 var den 28 øre. Det kan være ulike årsaker til at resultatgraden synker, det kan skyldes konjunkturedgang, økte kostnader, for lav prising eller vridning av salget mot produkter med dårligere lønnsomhet (Banken & Busch 1999). Uten å trekke en konklusjon vil jeg anta at den lave resultatgraden skyldes at selskapet har fått lavere inntektsrammer uten at de har klart å redusere kostnadene tilsvarende. Som jeg nevnte tidligere har selskapet en del lovpålagte utbedringer fra myndighetene som gjør at det kreves relativt store investeringer, særlig for et såpass lite kraftselskap som jeg har brukt i min case.

Dette fører til at selskapet har store kostnader som de må fordele over flere år, i tillegg til at de har relativt få kunder å fordele kostnadene på.

I følge (Banken & Busch 1999) forteller *kapitalens omløpshastighet* hvor effektivt bedriften utnytter kapitalen og hvor mange ganger den investerte kapitalen blir omsatt i løpet av ett år. En økning i dette nøkkeltallet vil det normalt være et tegn på at bedriften utnytter kapitalen på en bedre måte. For kraftselskapet er dette nøkkeltallet relativt jevnt i den perioden jeg har regnskap for.

Det er ulike nøkkeltall for å måle likviditeten til et selskap, jeg har valgt å bruke *likviditetsgrad 1* og *2*. Kravet til likviditetsgrad 1 er at den er større eller lik 2, i casebedriften ligger denne jevnt over med minste verdi på 3,1 og høyest på 7. Likviditetsgrad 2 har krav til at den skal være større eller lik 1. Også her ligger kraftselskapet over med topp på 5,5 og bunn på 1,1. Likviditetsgrad 1 blir ofte betegnet som balanselikviditet, mens likviditetsgrad 2 blir betegnet som kasselikviditet (Banken & Busch 1999). Som tallene viser er likviditeten i selskapet god. Hvis vi husker tilbake på rentabiliteten og hvor dårlig den var vil jeg si at selskapet ikke utnytter den gode likviditeten på en tilfredsstillende måte. Selskapet kunne sett på muligheter å fornye virksomheten eller finne nye virksomhetsområder som kan styrke rentabiliteten til selskapet.

Ved å ha en *egenkapitalandel* som er høy, gir dette bedriften et godt grunnlag får en god finansiering av nye investeringer, det vil også bli lettere å få tilleggs kreditt hvis det skulle dukke et behov for det (Banken & Busch 1999). Egenkapitalandelen i kraftselskapet ligger jevnt rundt 80 % som må sies å være veldig bra. Her er vi tilbake til det ja snakket om over, selskapet er ikke nok bevist på hva de faktisk har eller de er kanskje ikke flink nok å utnytte det de har. Grunnen til dette har jeg ikke noe grunnlag for å konkludere med, men det kan tenkes at tid, ressurser og kompetanse har en påvirkning på dette.

Soliditet kan også måles ved å finne *gjeldsgraden*. Det vil si forholdet mellom gjeld og egenkapital. Den forteller hvor mange kroner det er i gjeld for hver krone i egenkapital. I casebedriften er denne synkende å ligger nå på 15%, som er positivt for virksomheten.

Oppsummert vil jeg si at kraftselskapet har en del utfordringer. Det er virker vanskelig for et lite kraftselskapet å tjene penger på kjernevirksomheten som er forsyning av kraft til kunder.

Reguleringen de ligger under gir selskapet en gitt sum de har lovt til å ta som inntekt ved inntektsrammen. Som jeg beskrev ovenfor er denne lagt opp slik at selskapet må driftes effektivt og de må ha god kontroll på kostnadene for å kunne tjene penger på kjernevirksomheten. Selskapet har i løpet av flere år hatt en stor mindreinntekt som vil si at de har tatt inn mindre enn de har hatt anledning til av kundene. Dette skyldes dels krav fra eierne som er kommunen at kraftselskapet skal legge seg på et nivå hva gjelder nettleie som ikke er så mye høyere enn nærliggende kraftselskaper, den andre grunnen er at øker de nettleien vil nok mange kunder bytte leverandør. Som det sto ovenfor er det krav fra NVE at mer-/mindreinntekten skal tas mot null og at selskapet er pålagt å ha en plan for dette. Det ble opplyst i intervjuene at dette arbeidet var de godt i gang med, men at det var en jobb som tok tid siden det er en belastning for kundene hvis de tar mindreinntekten ned for raskt. Så det selskapet i realiteten trenger er flere kunder å dele nettleien på.

4.2 Presentasjon av resultater

Til nå i dette kapittelet har jeg presentert casebedriften og noen regnskapstall for at leseren skal få en bedre forståelse av selskapet. Videre skal jeg presentere resultatene av datainnsamlingen. Dette vil bli gjort etter strukturen i forskningsspørsmålene der jeg starter med forskningsspørsmål 1, så 2 og til slutt forskningsspørsmål 3.

4.3 Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?

Selve produksjon av regnskapene foregår lokalt i selskapet av økonomileder. Denne produksjon består av håndtering av billag, konteringer, posteringer, fakturering, lønn og avstemminger. Finansregnskapet, budsjett og de interne rapportene blir utformet av de grunnleggende oppgavene nevnt over. Finansregnskapet som er lovpålagt blir avsluttet og rapportert hvert kvartal. Systemene er standardisert slik at det er lett å gjøre sammenligninger opp mot tidligere rapporter, historiske tall eller budsjett. Dette gjør at ledelsen i selskapet lett kan følge med på hvordan de ligger an i forhold til det som er budsjettet. Nettopp budsjettene er noe selskapet legger stor vekt på, de brukes aktivt både månedlig og kvartalsvis for å kontrollere inntekter, resultat og ikke minst kostnader. Dette arbeidet utføres i all hovedsak av økonomileder, men daglig leder hjelper til i noe av arbeidet, først og fremst i

kvalitetssikringen av det som skal presenteres for styret. Under følger et utdrag av en kvartalsrapport.

Tekst	31-12-xx	30-09-xx	Endring
DRIFTSINNTEKTER			
Kraft og overføring	28809	20881	7928
Andre inntekter	1460	794	666
SUM DRIFTSINNTEKTER	30 269	21 675	8594
DRIFTSKOSTNADER			
Varekostnad	151	75	76
Kraftkjøp og overf.kostnader	18457	13 291	5166
Lønns- og personalkostnader	5471	3 876	1595
Andre driftskostnader	2940	2 012	928
Tap på fordringer	17	92	-75
Ordinære avskrivninger	1509	1 230	279
SUM DRIFTSKOSTNADER	28 545	20 576	7969
DRIFTSRESULTAT	1 724	1 099	625
Sum finansposter	1708	1 468	240
RESULTAT FØR SKATTER	3 432	2 567	865

Tabell 3 Eksempel på strukturen i kvartalsrapport

Rapporten som blir rapportert til styret viser endring i inntekter og kostnader fra et kvartal til et annet. Denne blir gjerne satt opp med en egen kolonne med det som er budsjettert slik at det er greit å holde oversikt for medlemmene av styret. Nettopp rapporteringen til styret er der ledelsen har hovedfokuset når det gjelder produksjon av regnskapsinformasjon. Som det ble sagt i intervju:

”Egentlig så produserer vi det for styret for at vi er pliktig til å gjøre det, vi ser jo da løpende om vi da følger budsjett eller om vi er helt ute av det. Men ellers så er det ikke noe vi mye tid på, det burde vi kanskje brukt mer tid på, men det går litt på tid, det at det er mange ting er pliktige til som vi ikke kan gjøre så mye med. Men vi bruker dem, men vi skulle kanskje brukt dem i større grad”

Respondent. Intervju 2014

Selve regnskapssystemene har fått en kraftig oppgradering i de siste årene etter at det kom inn en ny økonomileder i kraftselskapet. De har fått nye systemer på regnskap, lønn, kundebehandling (system som produserer strømmregningene), arbeidsordresystem og timeregistreringssystem. I følge økonomilederen har dette ført til at de økonomiske oppgavene blir håndtert mer effektivt og er mer oversiktlig for brukerne av regnskapet. I innføringen av det nye systemet har selskapet møtt noen problemer, da mest i forhold til at

materialkostnader ikke kommer med før et prosjekt eller et arbeid er slutført selv om timene brukt kommer med. Dette har ført til at regnskapet har vært misvisende i perioder og styret har ikke fått den informasjon de trenger for å utøve sin oppgave. Dette ble påpekt av styremedlemmer under intervju, men de sa også at det hadde blitt betydelig bedre etter at det ble gitt krav av styret at dette måtte forbedres. I tillegg til at regnskapssystemene har blitt oppgradert har selskapet slanket kontosystemet, tidligere var det svært detaljert og oppsplittet, men ledelsen så ikke hensikten i dette så nå har de et forenklet system. Selv om kontosystemet er slanket kan de fortsatt få detaljerte data ut fra de forskjellige kontoene for å ha kontroll over utgifter og inntekter på prosjekter, materiell, forbruk osv.

Det blir månedlig tatt ut rapport om omsetning av kraft i nettet. Denne blir kontrollert med det som er budsjettet for å ha kontroll på inntektene. Denne rapporten er det daglig leder som tar ut og kontrollerer. I tabellen under ser vi en forenklet versjon av strukturen i en slik rapport.

Tekst	Regnskap 20xx	Regnskap 20xx	Forskjell	Budsjett 20xx
Salg av kraft:				
Salg til sluttbrukere				
Tilfeldig kraft (elkjeler)				
Manglende/Gjenkjøp konsek.				
Salg til andre energiverk				
Kraftfond Nordland				
SUM				

Tabell 4 eksempel salgsrapport

Dette er et typisk eksempel på en rapport som selskapet bruker ved kontroll av kostnader, inntekter og omsetning kraft. Strukturen på den er omtrent den samme uansett om det er måneds-, kvartals-, eller årsrapporter som blir kontrollert. Som vi ser måles rapportene mot budsjett og historiske tall, er det avvik går ledelsen dypere ned i tallene for å finne årsaken.

De rapportene det fokuseres mest på er budsjettene, resultatregnskap og interne rapporter. De interne rapportene som vektlegges omhandler inntekter og særlig kostnader. Arbeidet med budsjettene starter i oktober/november, det er økonomileder og daglig leder som starter dette arbeidet med å se på historiske tall fra tidligere år og inneværende år. Ved å se på salg, forbruk og investeringer fra tidligere år settes det opp resultatbudsjett, investeringsbudsjett,

likviditetsbudsjett og er budsjett for mindreinntekter. Budsjettene er detaljert helt ned på hver kostnads- og inntektsdriver. Som daglig leder uttalte i intervju:

”Det produseres jo del-budsjetter på nett, kraft, øvrig virksomhet, alt av kostnader. Alt dette ligger i et system som vi har, at hvis vi forandrer på en parameter så regner den om hele budsjettet. Så vi kan sitte og leke oss med det”

Respondent. Intervju 2014

Selve budsjettene blir lagt frem for styret primo desember. Under styremøtet kan det komme kommentarer og forslag til endringer. Budsjettet blir derfor normalt ikke vedtatt før i slutten av desember. Budsjettarbeidet har hatt en tendens til å ta litt tid siden kraftselskapet får inntektsrammen ved et forhåndsvarsel først i desember, og det endelige vedtaket i januar/februar året etter. Hvis inntektsrammen inneholder vesentlig endringer krever det at selskapet omorganiserer i budsjettet.

Finansregnskapet blir avsluttet hvert kvartal, og blir lagt frem for styret sammen med noen interne rapporter som inneholder kostnader og inntekter. Disse rapportene er like detaljert som resultatbudsjettet og kan derfor sammenlignes med budsjettet slik at ledelsen og styre lett kan følge med på de ulike variablene.

Foruten finansregnskapet som er en rapport som produseres hvert kvartal, produseres det en intern rapport om forbruket/omsetning av energi i nettet. Her følger de med om at det som er budsjettet kommer inn, dette gjøres månedlig. Det er en av de kritiske faktorene i driften som daglig leder uttalte i intervju:

”Vi følger med på forbruket på nettet om vi får inn det vi skal på nettet. Det følger vi med på hver måned for det er viktig. Det er viktig fordi hvis forbruket svikter og vi ikke følger med på det i tre vintermåned kan vi tape 1 million på inntekt i nettet”

Respondent. intervju, 2014.

Det at det har vært en mild vinter kan spille inn på om omsetning kraft blir mindre enn det som var forventet eller motsatt hvis det har vært en kald vinter. Nedenfor følger et eksempel på en slik rapport, bare at denne er en kvartalsrapport.

Driftsforhold.**Kraftoverføring i eget nett**

MWh	2011	2010
1. kvartal	10588	11808
2. kvartal	6604	6604
3. kvartal	5362	5218
Sum	22554	23630

Overførte mengder viser en nedgang mot fjoråret.

Energikjøp / Salg

Solgt kraft til egne kunder 12824 MWh

Dette er også noe lavere sett mot 3 kvartal 2010. Nedgangen i overføring og salg skyldes høye temperaturer og dermed lavere forbruk

Markedsandeler i eget område har ikke endret seg vesentlig fra 3 kvartal 10.

Av husholdning har vi en markedsandel på 95 %.

Tabell 5 kvartalsrapport kraftoverføring

En slik rapport blir også sammenlignet mot det som er budsjettet og historiske tall. Daglig leder tar ut en forenklet versjon av denne rapporten hver måned for å ha kontroll over forbruk/omsetningen i nettet.

NVE pålegger kraftselskapet å rapportere til dem når året er omme. Denne rapporten er ganske omfattende og skal inneholde tall fra alle virksomhetsområder. Det vil si i tillegg til regnskapsinformasjon, skal den inneholde tekniske verdier, kabler, linje, avstand til hav, avstand til fjell, vindforhold, feil osv. Til dette arbeidet bruker økonomileder E-verksmodulen til Visma Business som er lagt opp med tanke på rapporten til NVE. Dette har forenklet denne prosessen betraktelig da det tidligere systemet var manuelt.

Tidsperiodene det fokuseres på i kraftselskapet er månedlig, kvartalsvis og årlig, der det største fokuset er rettet mot kvartal, årsavslutning og budsjettplanlegging. Økonomileder har mulighet for å ta ut rapporter fortløpende hvis det etterspørres eller hvis det er behov for det, disse rapportene vil ikke være helt rett siden enkelte kostnader og inntekter ikke kommer med på grunn av ulike faktureringsstidspunkt på strømrregningene, og fordi særlig materialkostnader ikke kommer med før et prosjekt er fullført. Det ble opplyst i intervjuet at flere kunder valgte månedlig fakturering, dette kan løse problemet med at inntektene ikke er à jour. Når det gjelder materialkostnadene har det med det nye systemet å gjøre, her jobbes det også med å få orden på det problemet slik at brukerne av regnskapet kan hente ut et mer rettvise regnskap til en hver tid. Slik det er nå vil det være avvik på foreløpig regnskap og det

virkelige. Det ble opplyst at problemene i hovedsak ikke skyldes systemene, men at ressursene ikke ble brukt riktig eller rett å slett mangel på ressurser i forhold til opplæring av de nye systemene.

4.3.1 Oppsummering regnskapspraksis

I tabellen under er de viktigste funnene knyttet til regnskapspraksisen oppsummert.

	Kraftselskapet
Regnskapspraksis:	
Regnskapene produseres	Lokalt av økonomileder som er en del av ledelsen (skillet mellom produsent og bruker uklar), kan tas ut av daglig leder.
Levetiden til systemene	Permanente
Regnskapssystemene er	Standardiserte
De viktigste regnskapssystemene er	Uformelle rapporter
De viktigste rapportene er	Forbruk/omsetning, kostnader/inntekter, budsjettkontroll
Rapportene tas ut	For det meste kvartalsvis i forbindelse med styremøter, men noe månedlig. Kan tas ut daglig.
Tidsperioden det fokuseres på	Kvartal for det meste, noen månedlig og år.
Regnskapet sett utenifra	Solid likviditet, lav rentabilitet
Brukerne av regnskapet er	Intern

Tabell 6 Regnskapspraksisen i kraftselskapet

4.4 Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?

I det forrige avsnittet gikk jeg gjennom hvilke regnskaper og rapporter som finnes i kraftselskapet og hvilken som brukes. I dette avsnittet skal jeg fokusere på hvordan ledelsen bruker regnskapet, hvilke regnskaper de bruker, hva det brukes til og hvilke effekter regnskapet har.

4.4.1 Brukerne av regnskapsinformasjon

Når det gjelder hvem som etterspør og bruker regnskapet kom det frem i intervjuene at det var ingen eksterne brukere som etterspurte regnskapsinformasjon, bortsett fra NVE som krever en omfattende årlig rapport. Denne rapporten ble utarbeidet av økonomileder og daglig leder på slutten av hvert år og inneholder som nevnt ovenfor mye mer enn bare finansielle tall. De interne brukerne av regnskapsinformasjon var daglig leder og økonomileder i selskapet og styret, samt at eierne får en orientering om tilstanden til selskapet.

4.4.2 Hvordan brukes regnskapene?

Det inntrykket jeg sitter med er at mye av fokuset til ledelsen ligger i den informasjon styret skal ha. Som det ble sagt i intervju:

”Egentlig så produserer vi det for styret for at vi er pliktig til å gjøre det, vi ser jo da løpende om vi da følger budsjett eller om vi er helt ute av det. Men ellers så er det ikke noe vi mye tid på, det burde vi kanskje brukt mer tid på, men det går litt på tid, det at det er mange ting er pliktige til som vi ikke kan gjøre så mye med. Men vi bruker dem, men vi skulle kanskje brukt dem i større grad”

Respondent. Intervju 2014

Som vi ser er hovedgrunnen for produksjon av regnskapsinformasjon rettet mot det styret skal ha og det de er lovpålagt å produsere. Men både de rapportene styret skal ha og de interne rapportene blir brukt av ledelsen i selskapet. Særlig i forbindelse med kontroll over hvordan kraftselskapet ligger an i forhold til det som er budsjettet. Her er budsjettene sentral for selskapet. I budsjettene er det lagt planer for hvordan beslutninger som skal tas som vi ser av et utdrag fra intervjuet:

” I budsjettet har vi som regel planlagt hvordan beslutninger vi skal ta i løpet av året som kommer. Men dersom der dukker opp noe ekstraordinært eller noe utenfor så må vi jo se om det er rom for det, og vi kan måtte se om vi kan endre på noe som er planlagt for å ta inn noe annet. Men jeg vil ikke si at vi tar sjansen på noe uten at vi har ryggdekning for det”

Respondent. Intervju 2014

Men det er klart at regnskapsinformasjon er viktig med tanke på beslutninger i kraftselskapet. Det å fastsette et budsjett blir gjort ved beslutninger tatt av blant annet regnskapsinformasjon. Andre beslutninger som tas med bakgrunn i regnskapet er rettet mot kostnader til den daglige driften og mot inntekter som ligger utenfor kraftselskapets kjernevirksomhet i så måte brukes regnskapet både til beslutninger og til å søke nye muligheter.

”Vi prøver å tjene penger på alt utenfor kjernevirksomheten vår, så langt vi klarer. Vi tenker sånn at skal vi ta jobben, skal vi tjene penger. Tar vi sjansen kan vi tape på det, derfor legger vi inn en margin som gjør at vi tjener penger. Samtidig flytter vi kostnadene bort fra nett slik at vi blir mer effektiv på nett. Vi budsjetterer jo med de ansatte vi har, og klarer vi å selge ut en kvart ansatt i år har vi jo spart den kostnaden, bare som et eksempel”

Respondent. Intervju 2014

Kostnadene er en av de kritiske faktorene til kraftselskapet siden de har en gitt inntektsramme å forholde seg til. Som nevnt tidligere varierer denne rammen fra år til år, da er det naturlig at kostnadene er et av de viktigste områdene å ha kontroll på. For å følge med på kostnadene og for å ha mulighet til å regulere seg underveis tas det ut kvartalsrapporter, disse er detaljert helt ned til kontonivå, det samme prøver de å gjøre månedlig, men de rapportene er ikke fullt så detaljert som kvartalsrapportene. Hvis det oppdages avvik ved noe av rapportene diskuteres dette internt i ledelsen, og ledelsen ser på muligheter for å re-budsjettere og justere. Dette er også bruk av regnskapsinformasjon for å fatte beslutninger. Ved avvik kreves det at det iverksettes tiltak, som oftest vil slike tiltak bli gjort med bakgrunn i regnskapsinformasjon. Rapportene nevnt over inneholder tall om forbruk, omsetning, kostnader og inntekter. Når det gjelder inntekter er det viktigste å følge med på at forbruket av energi i konsesjonsområdet ligger likt med det som er budsjettet, i følge daglig leder følges dette opp hver måned der det tas ut rapporter om hvor mye energi kundene har brukt.

Selskapet har personalmøter med ujevne mellomrom der det orienteres om regnskap, budsjett og interne rapporter. Det å informere de ansatte kan ha en positiv effekt ved at de ansatte blir bevisst på hva som kreves både med tanke på kostnader og inntekter. Det er de ansatte som utfører jobben som til slutt fører til tallene i regnskapet. Uten at bedriften har noen belønningssystemer for de ansatte, er motivasjon stor i følge daglig leder.

”De er interessert i hvordan det går og hva vi planlegger, og de er med på å påvirke budsjettene, vi gir klare beskjeder, sånn som i fjor hadde vi et år der vi hadde kvelning av kostnadene. Noe som vi aldri har hatt før. Interessen var for så vidt stor og folk var villige. Vi kuttet kostnader over en lav sko hele året og det var ikke bare snakk om at det måtte være på 100 000 kroners nivå, men det var også helt nede på kronenivå. Så det var, ja det var for så vidt en nyttig prosess. Vi ser at vi klarer hvis vi kan, hvis vi vil”.

Respondent. Intervju 2014

Det kan være ulike årsaker til at de ansatte viser så stor vilje til å delta i slike kostnadskutt, det at selskapet har en sterk lokal forankring og at de ansatte er knyttet til selskapet kan ha en positiv effekt på deres innsats i en slik prosess.

I selskapet virker det som at hovedfokuset på bruk som nevnt over av regnskap er rettet mot den informasjon styret skal ha og mot å ha kontroll over selskapets tilstand. Før styremøter blir foreløpig regnskap tatt ut av analysemodulen (e-verksmodulen til Visma business), det blir også laget rapporter som viser hvordan selskapet ligger an i forhold til det som er budsjettet. Disse rapportene er detaljert, helt ned på kontonivå og inneholder de ulike kostnadene og inntektene selskapet har hatt i perioden satt opp mot det som er budsjettet. Den regnskapsinformasjon som økonomileder tar ut før styremøter blir rapportert til daglig leder som går gjennom tallene og sikrer kvaliteten på dem før de blir lagt frem for styret. Daglig leder og økonomileder diskuterer tallene og er det avvik går de dypere ned i tallene. Selv om hovedfokuset ved bruken av selve regnskapet er knyttet mot den informasjon styret skal ha, brukes det også av både daglig leder og økonomileder til kontroll og beslutninger. De anvender rapporter som lages både månedlig, kvartalsvis og det er mulig å ta ut et løpende regnskap etter behov. De rapportene det fokuseres på er omsetning/forbruk, kostnader/inntekter og resultat. Det ble opplyst at det kanskje var flere rapporter som kunne vært tatt i bruk, men at det ikke var eller hadde vært vanlig å gjøre det. Dette hadde sammenheng med ressurser knyttet til tid og personell.

4.4.3 Andre effekter av regnskapet?

Som nevnt tidligere søker kraftselskapet å tjene penger på alt utenfor kjernevirksomheten, på større prosjekter, om det er i kjernevirksomheten eller ikke, oppretter de prosjektnummer slik

at de kan bruke den erfaringen de får med tanke på materiell- og timekostnader til å lage en erfaringsbase for mye tid og ressurser som går med til gitte prosjekter. Som vi ser fra intervju.

”Vi kan hente ut prosjektførte kostnader, det er veldig bra, for da kan vi bruke de kostnadene til å sammenligne prosjekt som vi planlegger og vi kan danne oss en erfaringsbase, og ikke minst hvis vi skal selge tjenester innenfor et fagområde så er det veldig greit å vite at vi har lagt 500 meter kabel en plass, så skal vi gjøre en jobb på det, da kan vi regne å se på hva vi selv hadde i kostnader å tenke oss om”

Respondent. Intervju 2014

Da har de det som referanse når et lignende prosjekt skal gjennomføres eller regnes på ved en senere anledning. I så måte brukes regnskapet til læring.

Det er ingen eksterne aktører som etterspør regnskapsinformasjon fra selskapet, bortsett fra den omtalte rapporten som NVE skal ha, verken banker eller leverandører etterspør regnskapsinformasjon i følge ledelsen i selskapet. Dette kan tenkes å ha sammenheng med den solide likviditeten selskapet har opparbeidet seg gjennom mange år. De verdiene selskapet sitter på gir nok eksterne interessenter en trygghet i at selskapet er solid, i tillegg til at kraftbransjen har en historie om å være lukrativ. Slik er det ikke i dagens marked, som vi så av nøkkeltallsanalysen og ut fra det som ble sagt i intervjuene tjener ikke selskapet penger på selve driften, så den respekten de nyter er i beste fall knyttet opp mot myter om at selskapets drift er god. Det kan da tenkes at den legitimiteten som selskapet har i omgivelsene er tuftet på historiske prestasjoner og ikke på dagens prestasjoner.

4.4.4 Regnskap og nye muligheter

Som nevnt tidligere har selskapet en god likviditet, men selve resultatet ikke godt. For å bedre resultatet prøver selskapet å tjene penger på arbeid som ligger utenfor kjernevirksomheten.

Det kan være alt fra småjobber som å felle trær til større oppdrag som å kable opp en kraftstasjon for en annen part. Ved å gjøre slikt arbeid blir selskapet mer effektiv på nettvirksomheten som er det de blir målt etter med tanke på inntektsrammen. Selv om det kanskje ikke er direkte regnskapsinformasjon som brukes, er de i det minste indirekte regnskapsinformasjon. De ser på kapasitet, tid, kostnader og mulige inntekter før de påtar seg slikt arbeid. Det var svært viktig for selskapet at de ikke risikerte å tape penger ved slike

prosjekter. På bakgrunn av det så de på hva det hadde vært av utgifter på lignende prosjekter tidligere slik at de hadde en pekepinn på hva de kunne forvente av kostnader.

Selskapet har opparbeidet seg en god likviditet gjennom mange år. Når det gjelder det å utnytte denne har selskapet vært lite bevist i å se muligheter til å utnytte de verdiene de har.

TAR: *Ser dere på nye muligheter med tanke på den gode likviditeten?*

Respondent: *Der er vi nok for lite bevist på hvordan man skal gjøre det. Litt tilbake til tidligere, så har det vært mye synsing og det er kanskje mye synsing enda om hva man skal bruke eller hva man kan bruke selskapet til. Man er for lite konkret eller for lite bevist på hva man faktisk har.*

Respondent. Intervju 2014

Selskapet har blitt mer bevist på dette i de senere årene, under intervjuene fikk jeg vite at de holder på med en omorganisering av selskapet for å se på nye muligheter. Kraftselskapet har en relativt stor eiendomsmasse i hovedsak i form av tomteareal. De har leid inn et profesjonelt konsultentselskap som skal lage en prosjektplan for hvordan de skal gå videre med eiendomsutviklingen. Det de prøver på nå er å skille ut det som ikke er sentral kjernevirksomhet (distribusjon av kraft), inn i et eget selskap som driver innen eiendom.

“Det firmaet skal skilles ut det, da må vi også se på hva er det dette kan kaste av seg i forhold til, skal de ha med seg nå penger ut?, hva er det vi må bruke? Vi har lagt frem for generalforsamlingen at vi må ha noe kapital for å få det i gang”.

Respondent. Intervju 2014

Disse eiendommene er eiendeler som bare står uten å generere noen avkastning for selskapet, det er det de forsøker å gjøre noe med nå. I så måte brukes regnskapet for å søke nye muligheter for å få flere ben å stå på for selskapet. Selskapet har også hatt et prosjekt gående for å etablere småkraftverk. Dette prosjektet er satt litt på hold på grunn av mangel på ressurser, men det er enda et prosjekt selskapet håper de skal få gjennomført.

4.5 Forskningsspørsmål 3: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?

Styret representerer eierne som i dette tilfelle er en kommune. Eierne har som i alle andre selskaper et mål om å få en avkastning på verdiene i virksomheten. Det har vært en

strategiprosess i selskapet der de har begynt å tenke mer på hvordan retning selskapet skal ta. Det virker som de er blitt mer bevist på å se inn i fremtiden for å se hvordan selskapet best kan tilpasse seg eventuelle endringer i omgivelsene eller krav fra myndigheter. Det gjelder også å se på nye muligheter. Som i forrige avsnitt skal jeg se på hvilke regnskaper de bruker, hvordan styret bruker regnskapet og hva de bruker det til.

4.5.1 Regnskapsrapporter

Det er lagt opp til 4-5 styremøter i løpet av året der de prøver å legge datoene slik at det passer seg med kvartalsrapportene særlig finansregnskapet, men passer ikke det seg får de en rapportering av foreløpige tall, for eksempel for de to første månedene. Da er det foreløpig regnskap som blir lagt frem, der daglig leder eller økonomileder redegjør for hvordan selskapet ligger an i forhold til budsjett. Som regel er det daglig leder som legger dette frem, men kommer det spørsmål fra styret hender det at økonomileder redegjør for de spørsmål styret har. Den informasjon som blir lagt frem er ofte svært detaljert som et styremedlem uttalte i intervju:

”Vi får ganske detaljert informasjon, rapporteringen eller når man har styremøte så får man informasjon ned på detaljnivå. Det er kanskje ikke noe som er etterspurt, men det er praktisk å gjøre det slik både for at de, virker det i hvert fall at det er god, man har en god kontroll og kan dokumentere ganske på detaljnivå, utenom at man kanskje trenger det”.

Respondent. intervju 2014

Det er i hovedsak finansregnskapet med noter som blir lagt frem for styret. Dette blir sammenstilt med det som er budsjettet og historiske tall slik at styret lettere kan danne seg et bilde av selskapets tilstand. Finansregnskapet blir supplert med rapporter om hvordan selskapet ligger an i forhold til det som er budsjettet når det gjelder kostnader og inntekter. Det omfatter både inntekter og kostnader ved kjøp og salg av kraft, kostnader til drift og vedlikehold og informasjon om inntekter utenfor kjernevirksomheten. Disse tallene blir supplert med prat, forklaring og tekst (noter) slik at det er lettere for styret og danne seg et bilde av selskapets tilstand.

Det kom frem under intervjuene at budsjettene blir det lagt frem for styret ca. 10. Desember. Grunnen til at det blir lagt frem så sent er fordi inntektsrammen blir tildelt i slutten av november. Så hvis daglig leder og økonomileder skal få gjort et grundig arbeid med budsjettet

trenger de den tiden. De budsjettene som blir lagt frem er resultatbudsjett, investeringsbudsjett, likviditetsbudsjett og i tillegg et budsjett for mindreinntekten.

4.5.2 Hvordan og til hva brukes regnskapsinformasjon av styret?

En ting er hvilken informasjon styret får, en annen er hvordan og til hva de bruker den informasjonen. På hvert styremøte får de en generell orientering om hvordan selskapet ligger an i forhold til budsjettet og i forhold til tidligere år. Det som er hovedfokuset til styret er da å bruke den informasjon de får til å danne seg et bilde av hvordan virkeligheten ser ut og på den måten kunne bruke den til å styre og kontrollere selskapet. Det er ikke spesifikt hvordan styret bruker regnskapet, det varierer veldig. Hovedbruken er når budsjettet skal planlegges og vedtas, da bruker styret historiske tall og rapporter som grunnlag, dette må så tilpasses den inntektsrammen selskapet får tildelt av NVE. De historiske tallene består hovedsakelig av kostnader til kjøp av strøm, vedlikehold, lønn, i tillegg skal det tas med hvilke investeringer som er nødvendig eller som kan gjøres det året. Det kom frem av intervjuene at styret hadde brukt lang tid på å vedta budsjettet de siste årene. Dette er på bakgrunn av de kravene eierne har satt til selskapet om at de må få ned nettleien til kundene og at eierne krever et utbytte på ca. 1,5 millioner. Denne prosessen med budsjettet bærer preg av å være veldig åpen, og daglig leder og økonomileder kommer med ulike forslag der de og styret ser hva som skjer med å bruke forskjellige variabler slik at styret kan ha et best mulig grunnlag for å vedta budsjettet.

Styrets rolle er jo også knyttet mot styring og kontroll av selskapet. Ved intervjuene av styremedlemmene kom det frem at styret fikk detaljert informasjon som gjorde det lett å bruke den informasjon til ha kontroll over selskapets tilstand og for å styre det. Hvis det var noe styret stilte spørsmål med om regnskapsinformasjon fikk de dette utdypet av daglig leder eller økonomileder. Men det hadde vært tilfeller der styret hadde bedt daglig leder om å ringe revisor for å kontrollere informasjon opp mot revisjon. Det kom også frem i intervjuene at kvaliteten på informasjon styret hadde fått hadde vært svært dårlig i deler av 2013, dette var i hovedsak på grunn av det nye regnskapssystemet selskapet hadde fått, og problemer med å implementere det. Som en respondent uttalte i intervju:

"I 2013 var det relativt håpløst, og som styremedlem hadde jeg ikke peiling på hvordan det lå an. Det var for dårlig rett og slett, og det påpekte vi (styret) ganske kraftig at det var for

dårlig, det gikk ikke ant å ha det slik. Så det ble bedre og vi har da måttet justere møteplanene for å få rapporteringen opp.”

Respondent. Intervju 2014

Denne rapporteringen ble bedre etter dette, og det var stor tro på at den ble enda bedre når de fikk utnyttet potensialet i det nye systemet. Styret har ved enkelte tilfeller etterspurt informasjon utover de rapportene de blir presentert. For eksempel lønnskostnadene i selskapet ble undersøkt for å se hvordan disse kostnadene var i forhold til lignende selskaper. Ut fra intervjuene var styret relativt fornøyd med de redegjørelsene de fikk fra ledelsen i selskapet og hadde generelt ikke noe å utsette på rapporteringen hvis vi ser bort i fra de problemene de hadde hatt under implementeringen av det nye regnskapssystemet.

Styring og kontroll av selskapet er styrets hovedoppgave, får å kunne gjøre dette kreves det at det tas beslutninger. Når det tas beslutninger er det som oftest med bakgrunn i regnskapsinformasjon, det gjelder både store og små beslutninger. Styret i selskapet tar beslutninger om budsjettet, om de skal sponse lag/foreninger eller arrangement, hvilke investeringer som skal gjøres og alt som er av vesentlig art for selskapet og som ikke kan besluttes av daglig leder alene.

4.6 Oppsummering

De viktigste funnene omkring bruk av regnskap er oppsummert i tabellen under

Bruken av regnskap	Kraftselskapet
Regnskapene brukes til	Beslutninger og kontroll, læring og til å utforske nye muligheter.
Rapportering skjer for det meste	Vertikalt, men diskuteres blant aktørene
Rapportering skjer ved at	Økonomileder rapporterer til daglig leder som igjen rapportere til styret.
Ekstern rapportering skjer	Til NVE en gang i året
Redegjørelser skjer	Internt ved personalmøter, mellom ledelsen og til styret
Redegjørelsene internt	Formelt til styret, delvis formelt mellom ledelsen, uformelt ved personalmøter.

Tabell 7 Bruken av regnskap

5. Analyse – konklusjon

I denne empiriske undersøkelsen har jeg sett på hvilke regnskapsinformasjon et kraftselskap bruker og hvordan det brukes i det daglige arbeidet. Hensikten med dette kapitlet er å svare på oppgavens problemstilling med hensyn på de teoretiske perspektivene jeg la frem i kapittel 2. Jeg vil trekke frem de viktigste funnene i studien, det betyr at det er ikke alt som vil bli fremhevet. Dette blir gjort med bakgrunn i det som var formålet med studien. Selve analysen vil bli gjennomført ved å besvare de tre forskningsspørsmålene jeg stilte i problemstillingen.

5.1. Analyse

Formålet med studien var å se hvordan ledelsen og styret i et kraftselskap bruker regnskapsinformasjon. For å kunne svare på dette måtte jeg avdekke hvilke regnskap som finnes, og kartlegge regnskapspraksisen i selskapet, både når det gjelder styret og ledelsen.

5.2 Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?

I kraftselskapet er det både formelle og uformelle regnskapsrapporter. De formelle rapportene er gjerne standardisert og utformet i henhold til finansregnskapets normer. Mens de uformelle er friere i sin form og brukes stort sett av ledelsen i selskapet. De formelle rapportene i kraftselskapet er detaljert og bygd opp på samme struktur som budsjettene. Det å ha standardisert og lik struktur på rapportene er en fordel for selskapet da dette gjør at måling, kontroll og sammenligning blir en enkel jobb for ledelsen og styret. Budsjettene planlegges ved hjelp av historiske tall og tall fra inneværende år, det utformes budsjett for resultat, likviditet, investering og mindreinntekter. Budsjettene brukes aktivt til kontroll og måling av resultater både månedlig og kvartalsvis. Finansregnskapet blir avsluttet og tatt ut av analysemodulen hvert kvartal. Dette gjøres av økonomileder som sender rapporten til daglig leder som går gjennom denne før den presenteres på neste styremøte. Hvis styremøtene ikke passer seg med kvartalsrapportene blir det tatt ut et foreløpig regnskap, dette kan være noe misvisende på grunn av ulike faktureringsperioder og problemer med å få satt inn enkelte kostnader i regnskapet. I slike situasjoner er det viktig at brukerne av rapporten får informasjon om at denne kan inneholde feil, beslutninger blir tatt på bakgrunn av rapporter og regnskapsrapportene skal sørge for å fremskaffe informasjon som skal sikre et bedre beslutningsgrunnlag (Mauland & Mellempvik 2004). De formelle rapportene fokuserer på et

gitt sett av variabler som det antas er viktig for selskapet. Rapporteringen skjer for det meste kvartalsvis i forbindelse med styremøter, med unntak av en rapport som daglig leder tar ut vedrørende omsetning/forbruk av energi i nettet. Denne rapporten er helt enkel og tas ut hver måned, den måles mot det som er budsjettet. Som vi ser er selskapet opptatt av å kunne måle de ulike rapportene, enten det er opp mot budsjett eller tidligere år, men slik jeg oppfatter det er de mest opptatt av de regnskapsrapportene de er pliktig til å ha og de rapportene styret skal ha. Disse rapportene er selvsagt viktig, men det er også viktig å ha rapporter til internt bruk som ikke bare går på kontroll over hvordan de ligger an. Slik jeg ser det ut fra intervjuene kunne selskapet med fordel hatt rapporter/systemer der de søker forbedring/optimalisering av selskapet. For å kunne ha dette kreves det ressurser både i form av tid, kompetanse og ansatte. Det virket som om tiden bare strakk til for å gjøre det de var pliktig til å gjøre.

Jeg fant også ut at selskapet brukte budsjettet både i planleggingen av det som skal skje og i målingen av det som har skjedd. Både budsjettet, de formelle og uformelle rapportene har en sammenheng med styringspakken til (Malmi & Brown 2008). Budsjettene brukes både til planlegging og måling, og ved at det planlegges skaper det en form for kontroll over hvilke arbeidsoppgaver de skal fokusere på. Budsjettene samler også de ulike trådene, danner en funksjonell plan for hvordan ressurser og prosesser skal allokere (Malmi & Brown 2008). Som vi ser er budsjettene sentral i styringspakken til (Malmi & Brown 2008) og i kraftselskapet.

5.3 Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker ledelsen?

Hovedfokuset til ledelsens bruk av regnskapsinformasjon virker å omhandle den informasjon de er pålagt å rapportere til styret. Det vil si at de i mindre grad bruker regnskapsinformasjon internt i selskapet. I styring av handlinger i en organisasjon er regnskapsinformasjon sentral i følge (Bjørnenak & Olson 1995). Under intervjuene kom det frem at regnskapsinformasjon var en viktig både med tanke på beslutninger, styring og kontroll. Men det var viktig at regnskapsinformasjon var riktig for å kunne styre selskapet. Derfor er det viktig at de som er brukere av regnskapsinformasjon er klar over hvilken tilstand regnskapet er i. I Intervjuene kom det frem at det kunne tas ut rapporter fortløpende hvis det var etterspurt, men at disse rapportene ikke var helt nøyaktige siden ikke alle transaksjoner kommer før på slutten av en periode. Rapporteringen skjer for det meste kvartalsvis og noe månedlig i kraftselskapet, der

de månedlige rapportene som omhandler salg av kraft er viktigst. Hvis selskapet styrer med informasjon som ikke er tilfredsstillende eller riktig kan dette påvirke beslutninger, det kan tas beslutninger på feil grunnlag eller så kan beslutninger ikke bli tatt når de skulle blitt tatt. Det er derfor viktig med faglig og teoretisk forståelse av rapportenes oppbygging (Mellempvik et al. 1996).

Regnskapsmodellen til kraftselskapet er tilpasset kraftbransjen og de behovene de har. Systemet er lagt opp med tanke på den rapporten kraftselskapet er pålagt å sende til NVE hvert år, som vil si at de får ut rapporter for alle virksomhetsområder enten de er av finansiell eller ikke-finansiell karakter. Dette er et nytt system som selskapet har tatt i bruk og som har forenklet både selve føringen av regnskapet og rapporteringen. De rapportene som tas ut anvendes til å måle finansielle tall som kostnader og inntekter som til slutt settes opp til et foreløpig resultat. Er det variasjon eller avvik i objektene som måles går styreleder og økonomileder dypere ned i tallene ved at de diskuterer og prater for å finne årsaken. Ved å gå gjennom tallene og diskutere de i lag skapes det en bedre forståelse av tallene og virkeligheten. Slik diskusjon er bruk av regnskapet i den sosiale dimensjon (Lindkvist & Llewellyn 2003; Roberts 1991). De periodene ledelsen fokuserer på er kvartal, men noen interne rapporter blir tatt ut månedlig. Selv om det er faste perioder det fokuseres på i kraftselskapet har ledelsen mulighet til å ta ut foreløpige tall etter behov, det kan både være med tanke på det styret etterspør eller daglig leder. Regnskapsmodellen til kraftselskapet har klare sammenligninger med ”scope” og ”system” dimensjon til (Bjørnenak & Olson 1999) som kan brukes for å analysere regnskapssystemene i praksis.

Under planleggingen av et nytt år er budsjettet sentralt for ledelsen i selskapet. Under planleggingen benytter daglig leder og økonomileder historiske tall og tall fra inneværende år. Budsjettet er sentralt også i hverdagen til ledelsen, både med tanke på å ha kontroll over hva som skal skje og for å måle det som har skjedd. Budsjettene har samme detaljgrad som rapportene som tas ut, både de månedlige og kvartalsvis slik at de ulike variablene lett kan sammenlignes. Dette virket under intervjuene å være viktig for ledelsen, særlig det å holde kontroll over kostnadene. Under intervjuene kom det frem at de fleste beslutninger ble tatt eller planlagt under budsjettarbeidet og det var sjelden beslutninger ble tatt ellers med bruk av regnskapet. Her er jeg inne på det (Gjesdal & Johnsen 1999) argumenterte med at ansvarsfunksjon og beslutningsfunksjon har en sammenheng. Budsjettene blir planlagt ved tidligere prestasjoner og erfaring, og de historiske resultatene blir sammenlignet det som er

planlagt. Fellesnevneren til beslutningsfunksjon og ansvarsfunksjon er at de skal redusere usikkerheten til det har skjedd eller det som skal skje (Mellemvik et al. 1988).

Daglig leder er ansvarlig for den daglige driften av selskapet, som vil si styringen av selskapet. Regnskapsinformasjon er sentralt i så måte i følge (Bjørnenak & Olson 1995). For å kunne styre med regnskapsinformasjon er det viktig at informasjon er riktig og kommer til rett tid. I casebedriften kom det frem at det var mulig å ta ut rapporter fortløpende, men at det var på slutten av en periode at informasjon var mest mulig riktig. Dette kom av at ikke alle transaksjonene kommer med før på slutten av en periode. I kraftselskapet var det i hovedsak materialkostnader som var problemet, dette skulle bli bedre med det nye regnskapssystemet, men de hadde fortsatt problemer med å oppdatere kostnadene fortløpende. Det andre problemet rettet seg mot at det var ulikt faktureringsstidspunkt til kundene, både månedlig og kvartalsvis. Det siste var blitt bedre siden flere kunder foretrakk månedlig fakturering. Det å ha et rettvise regnskap tilgjengelig ville gjort både daglig leders og økonomileders jobb enklere med tanke på styringen av selskapet, men også i forhold til rapporteringen til styret eller andre interessenter.

Det overordnede målet til nesten et hvert selskap er å skape rentabilitet som kan løfte selskapet fremover. Det ligger til grunn i alle selskaper. Som nevnt tidligere har eierne satt krav om at selskapet skal levere et utbytte og at de skal redusere nettleien til kundene. I selskapet virket det ikke som de hadde noen tro på at dette var oppnåelige mål, det virket som om de måtte velge mellom å nå det ene målet eller det andre. Viktigheten av å ha et mål å styre etter for å kunne styre ressursene ble påpekt av (Opstad 2013). Dette kan sies å være en målkonflikt i den forstand at ledelsen og styret ser at det ikke er mulig å nå begge målene eierne har satt for dem i tillegg til at de skal levere resultater på driften. Det at selskapet er kommunalt eid gjør at det er politikere og kommunestyret som er representert på eiersiden, disse har varierende forståelse og kompetanse om hva som kreves for å drive et kraftselskap. De er opptatt av kommunens innbyggere både med tanke på å redusere nettleien og få et utbytte, og kanskje ikke like opptatt av hvordan selskapet driftes best mulig. Dette har eierne bevist flere ganger ved å ta ut store ekstraordinære utbytter fra selskapet. Dette kan være noe av grunnen til at rentabiliteten i selskapet ikke er bra, det er for mye fokus på verdiene de har og for lite fokus på å utnytte disse for å fornye selskapet slik at rentabiliteten kan forbedres. Regnskapet er sentralt i så måte, det er et viktig virkemiddel for å få til forbedringer.

I kraftselskapet blir regnskapet rapportert fra økonomileder til daglig leder som igjen rapporterer til styret. På denne måten brukes regnskapet i den vertikale dimensjon. Men regnskapet brukes også mellom lederne i kraftselskapet. Ved avvik eller ved uforutsette hendelser går daglig leder og økonomileder dypere i tallene, de diskuterer løsninger og tar beslutninger på bakgrunn av prat og diskusjoner, dette er bruk av regnskap i den sosiale dimensjon. I teorien tok jeg opp (Roberts 1991) mening om at den sosiale dimensjon var en kontrast til den vertikale dimensjon. I Casebedriften var funnene i større grad knyttet opp mot (Lindkvist & Llewellyn 2003) mening om at det må skilles mellom individuelt arbeid og arbeid der det er samarbeid. Det at selskapet har en liten ledelse gjør at mange oppgaver kreves løst med samarbeid, på bakgrunn av det er det ledelsen som gruppe som er ansvarlig for de handlinger de foretar, dermed har ikke "accountability" begrepet en individualiserende effekt i casebedriften slik (Roberts 1991) påpekte.

I kraftselskapet er det liten eller ingen kontroll med selve produksjon av regnskapsrapportene, men mye går på at det er tillit mellom den som produserer og brukerne av regnskapsinformasjon. Det er økonomileder som står for selve produksjon av de forskjellige rapportene som daglig leder og styret får. Dette er rapportering på den vertikale dimensjon der økonomileder rapporterer til daglig leder som igjen rapporterer til styret. Dette har en klar sammenheng med prinsipal- agent relasjon (Gjesdal 1981; Jensen & Meckling 1976) der prinsipalen (daglig leder og styret) delegerer myndighet til agenten (økonomileder og daglig leder). I intervjuene kom det frem at det kontrollsystemet selskapet har er at revisor kommer jevnlig for å ta kontroll av regnskapet. Dette kan føre til en skjev informasjonsfordeling mellom agent og prinsipal og kan gi agenten mulighet til å opptre opportunistisk for å maksimere sin egen nytte (Jensen & Meckling 1976). Som nevnt over innebærer kontrollen tillit blant brukerne av regnskapet, dette kom frem blant stort sett alle av intervjuene og at det var stor takhøyde og tradisjon for å ta opp ting man stilte spørsmål ved eller trengte en redegjørelse av. Men det kan være vanskelig å identifisere slik opportunistisk adferd, i følge (Busch 1994) er det viktig at det etableres kontrollsystemer eller belønningssystemer som kan hindre en slik opportunistisk adferd. Et annet aspekt er at økonomilederen er en del av den lille ledelsen i kraftselskapet. Det vil si at veien mellom den som produserer og bruker regnskapsinformasjon er uklar. Det å ikke ha kontrollsystemer som kan fange opp feil og mangler i føringen av regnskapet er risikabelt for kraftselskapet selv om det er stor tillitt innad i ledelsen.

Selskapet loggføre kostnader de har hatt med prosjekter ved å registrere både lønns- og materialkostnader. Større prosjekter får et prosjektnummer og blir lagret. På denne måten bruker de regnskapsinformasjon for å skaffe seg kunnskap og en erfaringsbase. Denne erfaringsbasen brukes så ved beregning av anbud eller beregning av kostnader vedrørende egne prosjekter. Ut fra intervjuene var det bare større prosjekter som ble registrert på denne måten. Dette er en måte å bruke regnskapsinformasjon for å skaffe seg erfaring og lære av ting de har gjort for å minske usikkerheten knyttet til beslutninger. Det deskriptive synet på regnskap er at regnskapet kan ha andre funksjoner en rollen knyttet til beslutninger og kontroll (Mellemvik et al. 1996). Læring er nettopp en slik funksjon, selskapet skaffer seg et bedre grunnlag for å ta beslutninger, som også er en sentral måte å bruke regnskapet på. Selskapet kunne med fordel utvidet dette til å omfatte de mindre prosjektene også. Det vil gjort at de hadde et bedre grunnlag til å beregne både kostnader og inntekter ved fremtidige prosjekter.

Selskapet har som nevnt en god likviditet, men klarer ikke å levere så gode resultater på kjernevirksomheten. Regnskapet er sentralt i målingen av resultater i selskapet, men det er viktig å huske på at regnskapet også er et virkemiddel for å få til forbedringer. Der har selskapet noe å gå på. Det kan være at de har vært for lite bevisst på hva de faktisk har, eller at den gode likviditeten har vært en hvilepute i forhold til å se på nye muligheter. De siste årene har selskapet blitt mer bevisst på at det kreves fornying for å skape rentabilitet. De har satt i gang et prosjekt for å se på muligheten av å danne et eiendomsselskap av de eiendommen de har, i tillegg har de et pågående prosjekt om utbygging av småkraftverk. Regnskapet blir brukt til dette arbeidet, prosjektet med småkraftverk ble satt på vent med bakgrunn i ressurser og regnskapet brukes for å finne ut hvilke verdier det nye eiendomsselskapet har behov for. Denne planleggingen skal fastsette mål for bedriften og peke på hvilken områder det skal brukes ressurser (Malmi & Brown 2008).

5.4 Forskningsspørsmål 3: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?

Styret bruker i hovedsak budsjett og kvartalsrapporter for å overvåke tilstanden til selskapet i tillegg har det hendt at det har vært etterspurt informasjon utover de vanlig måneds- og kvartalsrapportene, et eksempel som ble nevnt var å avdekke lønnsnivået i selskapet og sammenligne det med tilsvarende yrker. Styret har som kjent tilsynsansvar jf aksjelovens § 6-15. Budsjettet blir lagt frem for styret i begynnelsen av Desember. Forslag til budsjett blir lagt

frem ved at daglig leder og økonomileder kommer med ulike forslag. Styret, daglig leder og økonomileder har deretter en diskusjon slik at de ser hva som skjer hvis de prioriterer noe fremfor noe annet. Under intervjuene kom det frem at styremedlemmene var aktiv, stilte spørsmål og deltok i diskusjoner som omhandlet regnskapsinformasjon. Dette er viktig med tanke på ansvaret styret har angående kontroll av selskapet.

Budsjettene er en måte å koble de strategiske planene opp til det operasjonelle nivået (Anthony & Young 2003). For å påse at budsjettene overholdes tas det jevnlig ut rapporter, hvert kvartal og noen hver måned. Disse rapportene inneholder tall om inntekter, kostnader, forbruk og omsetning. Rapportene legges frem for styret og hvis det er spørsmål vedrørende tallene, redegjør daglig leder eller økonomileder for det som er uklart. Ved årets slutt legges årsregnskapet frem for styret, dette evalueres og godkjennes av styret og daglig leder. Alt dette arbeidet har klare sammenhenger med styrings sirkelen til (Anthony & Young 2003) som gir et bilde av at økonomistyring er en prosess som foregår kontinuerlig.

For å styre en virksomhet er det viktig å ha et mål å styre etter (Opstad 2013). Eierne stiller krav om hvilket mål styret og ledelse skal nå og det er deres oppgave å nå de målene. Kraftselskapet har fått to mål/krav fra eieren de skal nå, det ene er krav om utbytte, det andre er krav om lavere nettleie til kundene. Det ene målet går på resultatet, mens det andre går på at de skal redusere kostnadene til samfunnet. Dette kan føre til en målkonflikt og hvis vi setter det i sammenheng med prinsippal- agentteorien kan dette føre til en krevende styringsrelasjon mellom eierne og de som styrer selskapet. Det kunne tolkes slik at disse kravene var stilt til selskapet uten at eierne hadde en klar virkelighetsoppfattelse. Det kan skyldes kompetansen og erfaringen til eierne, at det rett å slett ikke er nok kontinuitet på eiersiden siden det er en kommune som er eiereier. Kommuner blir som kjent styrt av personer som velges inn i posisjoner på bakgrunn av hvilken parti de tilhører. Som de kom frem i intervjuet har partier i den aktuelle kommunen gått til valg med løfter om lavere nettleie, om kraftselskapet skal beholdes osv. Dette kan skape ulike sammensetninger hvert fjerde år som har ulike mål for selskapet og ikke minst ulik kompetanse og erfaring til å representere eier av selskapet.

Det deskriptive synet på regnskapet omhandler at regnskapet kan ha andre funksjoner en de knyttet til beslutning og kontroll (Mauland & Mellemvik 2004). Legitimering, makt og myter er eksempler på slike funksjoner. Under intervjuene kom det frem at det var ingen eksterne brukere som etterspurte regnskapsinformasjon. Kraftselskapet er i den heldige situasjon at de

har svært god likviditet og dermed ingen lån å tenke på. Det å legitimere kan sies å forklare handlinger og adferd. Et godt resultat skaper legitimitet over for eksempel eierne, men ved et dårlig resultat krever eierne forklaring på det, eller at selskapet legitimerer de handlinger som er gjort. Under samtalene kom det frem at eierne hadde satt krav til styret om at de forventet et utbytte på ca. 1,5 MNOK og samtidig at nettleien skulle reduseres. Selskapet klarte ikke å innfri begge disse kravene og det virket ikke som om det var mulig å gjennomføre med den kundemassen selskapet har. Det har med ressursfordelingen i selskapet å gjøre, det er vanskelig å få ”i både pose og sekk”. Det kan tenkes at det ledelsen og styret egentlig har gjort ved ikke å innfri kravene er å synliggjøre en konflikt om ressursfordelingen som i følge (Mauland & Mellemvik 2004) er en måte å legitimere seg på.

Aksjeloven regulerer daglig leders og styrets ansvar med tanke på styring og kontroll av et selskap. Under styremøtene orienterer daglig leder styret om selskapets tilstand, dette skal etter loven gjøres minimum hver fjerde måned, skriftlig eller muntlig. Selskapet har 4-5 styremøter i løpet av året som må sies å være tilfredsstillende. Det ble også opplyst om at det var mulig å få informasjon fra ledelsen i selskapet utenfor styremøter. Dette må sies å være i henhold til aksjelovens § 6-15 som sier at styret skal få informasjon om selskapets virksomhet og resultatutvikling for å kunne utføre sitt tilsynsansvar. Dette har igjen sammenheng med prinsipal- agentteorien (Jensen & Meckling 1976). Stilles det spørsmål under styremøter er det viktig at de blir besvart på en tilfredsstillende måte. Det kom frem under intervjuene at det var ganger der ledelsene ikke kunne svart på spørsmål, men skulle komme tilbake til det ved neste møte og at det da var blitt avglemt av styremedlemmene. Dette kan føre til en skjev informasjonsfordeling mellom styret og ledelsen (Jensen & Meckling 1976). Det samme gjelder ved et tilfelle der styret ikke visste hvordan selskapet lå an når de var kommet til juni på grunn av rapporteringsproblemer knyttet til det nye regnskapssystemet. Uten slik informasjon klarer ikke styret å gjøre jobben de er pålagt å gjøre.

5.5 Konklusjon

I dette kapitlet skal jeg presentere min konklusjon på bakgrunn av analysen. Til grunn for denne konklusjon ligger problemstillingen. Jeg avslutter med forslag til videre forskning.

”Hvordan brukes regnskapsinformasjon i et kraftselskap”?

For å kunne belyse problemstillingen måtte jeg også finne svar på disse spørsmålene:

Forskningsspørsmål 1: Hvilken regnskapsinformasjon finnes?

Forskningsspørsmål 2: Hvilken regnskapsinformasjon bruker styret?

Forskningsspørsmål 3: Hvordan regnskapsinformasjon bruker ledelsen?

Slik jeg ser det har regnskapet og regnskapsinformasjon flere funksjoner i selskapet. Det fokuset som synes å være viktigst med tanke på bruken er at informasjon skal brukes til styring, beslutning og kontroll. Dette gjelder både ledelsen og styret i selskapet. Ledelsen bruk går i hovedsak ut på å kontrollere rapportene mot budsjett og historiske tall, tillegg er det viktig for ledelsen å kontrollere forbruket av strøm i nettet. Budsjettet er sentralt i denne kontrollen gjennom hele året, men budsjettet er også sentralt når det kommer til planlegging. I budsjettet blir det planlagt hvilke beslutninger som skal tas i året som kommer og selve det å danne budsjettet blir gjort ved hjelp av historiske tall og rapporter. Selv om budsjettene brukes ofte vil jeg hevde at regnskapet er viktigere for kraftselskapet. Der budsjettet brukes mot kontroll av prestasjoner som var planlagt og for å legge planer, brukes regnskapet for å styre selskapet, dette gjelder både ledelsen og styret. Finansregnskapet og de ulike rapportene brukes for å se nye muligheter, for å fatte beslutninger, og ikke minst til å bidra med læring som gir bedre grunnlag for fremtidige beslutninger.

Det jeg var inne på i analysen om at regnskapet kan brukes for å legitimere en konflikt om ressursfordeling vil jeg ikke konkludere med at er tilfelle i selskapet. Men når det er sagt er det klart at det er en konflikt mellom eierne (kommunen) og styret og ledelsen i selskapet om målene som eierne har satt er mulig å oppnå med den kundemassen og de forutsetningene selskapet har. Dette kan utvikles til en målkonflikt der ledelsen eller styret kan søke å nå egne mål som har sammenheng med prinsippal- /agentteorien uten at jeg fant holdepunkter for at dette var tilfelle. Til slutt vil jeg konkludere med at regnskap og regnskapsinformasjon helt klart kunne vært brukt mer i selskapet, særlig med tanke på effektivisering av driften og får å

utnytte potensialet mest mulig. Grunnen til at dette ikke blir gjort er knapphet på tid, ressurser og kompetanse, og særlig fordi det er så mye små kraftselskaper er pliktig å rapportere at det ikke blir tid til noe annet enn det de må gjøre.

5.6 Forslag til videre forskning

Med utgangspunkt i det jeg har kommet frem til i denne studien ville det vært interessant å utvide studien til å omfatte flere tilsvarende kraftselskaper, og utvidet studien til å se på hvordan eierstrukturen i slike kommunalt eide selskaper påvirker prestasjonene til selskapet. En slik studie kan føre til at man får utviklet et bilde om bruken av regnskap i kommunalt eide kraftselskaper har sammenheng med eierstrukturen.

6 Litteraturliste

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21 (2-3): 139-173.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems: a framework for analysis*: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University CY - Boston. xii,180 s. s.
- Anthony, R. N. & Young, D. W. (2003). *Management control in nonprofit organizations*. Boston, Mass.: McGraw-Hill/Irwin. XV, 942 s. : ill. s.
- Banken, K. & Busch, T. (1999). *Analyse av finansregnskapet*. [Oslo]: Tano Aschehoug. 346 s. : ill. s.
- Bjørnenak, T. & Olson, O. (1995). *Utvikling av økonomisystemer: med vekt på eksperimentell systemlæring*. [Oslo]: TANO. 118 s. : ill. s.
- Bjørnenak, T. & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10: 325-338.
- Brunsson, N. (1986). Organizing for inconsistencies: On organizational conflict, depression and hypocrisy as substitutes for action. *Scandinavian Journal of Management Studies*, 2 (3-4): 165-185.
- Brunsson, N. (2000). *The irrational organization: irrationality as a basis for organizational action and change*. Bergen: Fagbokforl. XVII, 193 s. : fig. s.
- Busch, T. (1994). Økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv. *Økonomistyring og informatikk*, 9 (5): 271-292.
- Busch, T. (1997). Management, accounting and cognition. *Scandinavian Journal of Management*, 13 (1): 39-49.
- Busch, T. (1998). *Økonomistyring: fokus på effektivitet eller legitimitet*, b. 1998:12. Trondheim: Avdelingen. 20 s. s.
- Busch, T. (2004). Økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv. *TØH-serien*, 10.
- Dalland, O. (2007). *Metode og oppgaveskriving for studenter*. Oslo: Gyldendal akademisk. 297 s. s.
- Ferreira, A. & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20 (4): 263-282.
- Gjesdal, F. (1981). Accounting for Stewardship. *Journal of Accounting Research*, 19 (1): 208-231.
- Gjesdal, F. & Johnsen, T. (1999). *Kravsetting, lønnsomhetsmåling og verdivurdering*. Oslo: Cappelen akademisk forl. 184 s. : diagr. s.
- Hair, J. F. (2007). *Research methods for business*. Chichester: Wiley. XVIII, 448 s. : ill. s.
- Hansen, O. B. (2005). *Regnskap og entreprenørskap: en fortolkende studie av hvordan to entreprenører bruker regnskap*, b. [nr 5-2005]. Bodø: HHB. IX, 243 s. : ill. s.
- Huneide, J. E. (2011). *2010*. Oslo: Gyldendal akademisk. XXIII, 1170 s. : ill. s.
- Jensen, M. C. & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3 (4): 305-360.
- Johannessen, A., Tufte, P. A. & Christoffersen, L. (2004). *Forskningsmetode for økonomisk-administrative fag*. Oslo: Abstrakt forl. 424 s. : ill. s.
- Johanson, D. & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge- en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma*, 6: 18-30.
- Kinserdal, A. (2005). *Finansregnskap med analyse*. Oslo: Cappelen akademisk forl. 366 s. : ill. s.
- Kvale, S. (1997). *Den kvalitative forskningsintervju*. Lund: Studentlitteratur. 306 s. s.

- Lincoln, Y. S. & Guba, E. G. (1985). *Naturalistic inquiry*. Beverly Hills, Calif.: Sage. 416 s. : ill. s.
- Lindkvist, L. & Llewellyn, S. (2003). Accountability, responsibility and organization. *Scandinavian Journal of Management*, 19 (2): 251-273.
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package— Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19 (4): 287-300.
- Markus, M. L. & Pfeffer, J. (1983). Power and the design and implementation of accounting and control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2–3): 205-218.
- Mauland, H. & Mellemvik, F. (2004). *Regnskap og økonomistyring i staten*. Oslo: Cappelen akademisk forl. 213 s. : ill. s.
- Mellemvik, F., Monsen, N. & Olson, O. (1988). Functions of accounting — a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4 (3–4): 101-119.
- Mellemvik, F., Olsen, R. H., Monsen, N., Olson, O. & Høgheim, S. (1996). *Regnskap i forandring: utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*. Oslo: Cappelen akademisk forl. 182 s. : ill. s.
- Mellemvik, F., Gårseth-Nesbakk, L. & Olson, O. (2005). Northern lights on public sector accounting research: dominate traits in 1980-2003. I, s. S. 299-319. Malmö: Liber.
- Messner, M. (2009). The limits of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 34 (8): 918-938.
- Moen, T.-G. & Havstein, B. (2009). *Regnskapsorganisasjon: bokføring og intern kontroll*. [Oslo]: Cappelen akademisk forl. 260 s. : ill. s.
- Nyeng, F. (2004). *Vitenskapsteori for økonomer*. Oslo: Abstrakt forl. 237 s. : ill. s.
- Opstad, L. (2013). *Økonomistyring i offentlig sektor*. Oslo: Gyldendal akademisk. 398 s. : ill. s.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10 (4): 363-382.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25 (9): 833-848.
- Pfeffer, J. (1981). *Power in organizations*. Marshfield, Mass.: Pitman. XIV, 391 s. : ill. s.
- Roberts, J. & Scapens, R. (1985). Accounting systems and systems of accountability — understanding accounting practices in their organisational contexts. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (4): 443-456.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16 (4): 355-368.
- Saunders, M. N. K., Lewis, P. & Thornhill, A. (2012). *Research methods for business students*. Harlow: Pearson. XXXI, 696 s. : ill. s.
- Simons, R., Kaplan, R. S. & Dávila, A. (2000). *Performance measurement & control systems for implementing strategy: text & cases*. Upper Saddle River, N.J.: Prentice Hall. XII, 780 s. : ill. s.
- Yin, R. K. (1993). *Applications of case study research*. Newbury Park, Calif.: Sage. XVI, 131 s. : fig. s.
- Yin, R. K. (2004). *Case Study Methods*: American Educational Research Association.

Internettsider:

<http://www.nve.no/no/Kraftmarked/Regulering-av-nettselskapene/InntektsrammerNy/>

<http://www.nve.no/no/Kraftmarked/Regulering-av-nettselskapene/>

http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/KAPITTEL_6-1#KAPITTEL_6-1

http://lovdata.no/dokument/NL/lov/1997-06-13-44/KAPITTEL_6-2#KAPITTEL_6-2

Vedlegg 1: Intervjuguide

1. Hvor lenge har du jobbet i bedriften?
2. Hvordan var det tidligere i forhold til nå? Noen forandringer som har påvirket bedriften?
3. Hva skaper gode resultater i bedriften? Noen viktige/kritiske faktorer?
4. Hvordan følger dere med på disse faktorene? Interne driftsrapporter/annet?
5. Er det noen faktorer dere ikke kan kontrollere?
6. Den prisen som blir satt på strøm og nettleie, Hvordan blir påslag og marginer beregnet?
7. Hvem produserer regnskapene?
8. Hvilke regnskapsrapporter produseres? Budsjett, driftsregnskap, balanse, interne rapporter andre?
9. Hvem er regnskapsbrukerne i din virksomhet?
10. Hvem rapporterer til hvem når det kommer til økonomiske rapporter?
11. Hvordan foregår rapporteringen av regnskapsinformasjon?
12. Hvilken regnskapsinformasjon etterspørres?
13. Er det noen tidsperioder det fokuseres på?

Bruken av regnskap

1. Hva brukes regnskapene/Interne rapporter til og hva måler dere? Det kan være driftsregnskap, budsjett, interne rapporter, inntekts-/kostnadsrammer osv.
2. Hvordan brukes regnskapene?
3. Hvilke effekter har regnskapet?
4. Brukes regnskapsinformasjon for å få gjennomslag for beslutninger?
5. Brukes regnskapsinformasjon for å oppnå legitimitet? Den kan være ovenfor bank, eiere eller andre interessenter. (Skape tillit, få lån, støtte til beslutninger, legitimere handlinger)

6. Når det tas en beslutning, tas den bare med bakgrunn i økonomiske rapporter? Eller suppleres den med annen informasjon?
7. I forhold til planer og nytenking – hvilken regnskapsinformasjon brukes i forhold til å søke nye muligheter for virksomheten?
8. Finnes det noen kontrollsystemer med tanke på regnskapsinformasjon?
9. I det daglige arbeidet, er det prat eller interesse om økonomiske tall?

Tilgang til regnskapsinformasjon

1. Når får brukerne regnskapsinformasjon?
2. Kan du/andre hente regnskapsinformasjon utenom rapporteringsperioden?
3. Er systemene standardisert eller tilpasses de etter brukernes behov? (lages rapporter etter hvilke behov brukeren har)