



Uit

NORGES
ARKTISKE
UNIVERSITET

Handelshøgskolen

Regnskap i Biomar AS Norge

En studie i bruk av regnskapsinformasjon i et internasjonalt datterselskap

—

Karianne Skjelstad

Masteroppgave i økonomi og administrasjon- august 2015



FORORD

Denne masteroppgaven er den obligatoriske avslutningen på en 5 år lang utdannelse i økonomi og administrasjon som ender med tittelen «siviløkonom». Det har vært noen lærerike, krevende og spennende år, og jeg vil gjerne takke medstudenter og forelesere ved Høgskolen i Harstad og Universitet i Tromsø.

Videre vil jeg takke min veileder, Odd Birger Hansen, for konstruktive tilbakemeldinger på arbeidet underveis. Jeg vil også rette en stor takk til alle informantene i Biomar. Takk for innpass i bedriften, og til alle som velvillig stilte opp i intervju.

Takk til samboer og min sønn som har holdt ut med meg i en tid der jeg har vært mye fraværende. Og til min mamma som har vært en uvurderlig støttespiller under hele studieperioden; jeg er utrolig takknemlig!

Og til sist, en stor takk rettes til min arbeidsplass og mine kollegaer ved Reno- Vest. Dere har vært fantastiske og forståelsesfulle i denne stressende tiden. Jeg kan ikke takket nok for støtten!

Synspunkter og eventuelle feil eller feiltolkninger i studien står jeg selv ansvarlig for.

Sortland, 31/8-15

Karianne Skjelstad

SAMMENDRAG

Studien undersøker bruken av regnskapsinformasjon i Biomar AS Norge, et norsk datterselskap som er en del av et internasjonalt konsern. På grunnlag av dette er følgende problemstilling utarbeidet:

«Hvordan brukes regnskapsinformasjon i et internasjonalt datterselskap?»

For å svare på denne problemstillingen har jeg definert 3 forskningsspørsmål:

1. *Hvilken* regnskapsinformasjon finnes i selskapet?
2. *Hva* brukes regnskapsinformasjonen til?
3. *Hvordan* brukes regnskapsinformasjonen?

Studien bygger på tradisjonell økonomistyringsteori, med fokus på økonomiske kontrollsystemer; herunder regnskapssystemet. Regnskapssystemet betraktes som en del av organisasjonens kjernekontrollsystem og dette tilpasses den konteksten styringen skal skje innenfor.

Dette er et casestudie med deskriptivt forskningsdesign og kvalitativ metode.

Datainnsamlingen er blitt gjort ved hjelp av dokumentstudier og semi- strukturerede dybdeintervjuer med 7 informanter fra leder- og mellomledernivå i Biomar Norge.

Resultatene fra studien viser at de viktigste økonomiske rapportene i selskapet er budsjettet, driftsregnskapet og kostnadsrapporter. Regnskapet brukes til beslutnings- og kontrollformål, og studien indikerer at konsernledelsen bruker driftsregnskapet til det norske datterselskapet for å kontroll og styring å distanse. Regnskapet har bidrar også til enkelkretslæring, samtidig som det muliggjør dobbelkretslæring. Selve bruken av regnskapet i Biomar foregår i flere dimensjoner.

Nøkkelord: regnskapssystem, bruk, kontekst, funksjon, accountability

Innhold

FORORD	ii
SAMMENDRAG	iii
FIGURLISTE	viii
TABELLER	viii
VEDLEGG	viii
KAPITTEL 1- Innledning	1
1.1 Aktualisering	1
1.2.1 Begrepsavklaring	2
1.2 Studiens formål.....	2
1.2 Posisjonering av studien	3
1.2 Oppgavens videre oppbygning	4
KAPITTEL 2- Teoretisk rammeverk	5
2.1 Prinsipal- Agent- teori	5
2.3 Økonomiske kontrollsystemer	7
2.3.1 Regnskapssystemet som begrep.....	8
2.4.1 Utforming av regnskapssystemet	10
2.4.2 Regnskapssystemets oppbygging.....	11
2.4 Regnskapssystemets funksjon	13
2.5.1 Beslutning og kontroll.....	13
2.5.2 Kontroll og styring på distanse	13
2.5.3 Regnskapets praktiske funksjoner.....	14
2.5.4 Organisasjonsmessig læring.....	15
2.5 Regnskapssystemets kontekst.....	17
2.6 Bruk av regnskapet	19
2.6.1 Accountability og responsibility	19
2.6.2 Bruk av regnskap i flere dimensjoner	19

2.6.3 Kritikk til bruk av regnskapet	21
2.7 Oppsummering av teorigjennomgangen.....	22
KAPITTEL 3- Metode	23
3.1 Innledning	23
3.1.1 Vitenskapsteori	23
3.3 Forskningsdesign	24
3.4 Metode	25
3.4.1 Case- studie	25
3.5 Forskningsprosessen	26
3.5.1 Utvalg.....	26
3.5.2 Datainnsamling	27
3.5.3 Analyse av innsamlet data	28
3.6 Evaluering av studiens kvalitet.....	29
3.6.1 Troverdighet.....	30
3.6.2 Overførbarhet	30
3.6.3 Pålitelighet	30
3.6.4 Studiens begrensninger	31
3.7 Ethiske avveininger	31
3.7.1 Vurdering av egen rolle i studien.....	32
KAPITTEL 4- Casebeskrivelse	33
4.1 Biomars historie.....	33
4.2 Selskapet i dag	34
4.2.1 Produksjon	35
4.2.2 FoU	36
4.3 Kontekst; fôrmarked og konkurranse	36
4.3.1 Kundene	37
4.3.2 Konkurrentene.....	37

4.4 Økonomi	38
4.5 Utsiktene fremover	39
KAPITTEL 5 – Empiriske funn	40
5.1 Hvilken regnskapsinformasjon finnes i selskapet?.....	40
5.1.1 Regnskapssystemets oppbygging og utforming.....	41
5.1.2 Internasjonalt datterselskap- fordeler og utfordringer	42
5.1.3 Oppsummering	44
5.2 Hva brukes regnskapsinformasjonen til?.....	46
5.2.1 Regnskapet som beslutningsgrunnlag.....	46
5.2.2 Regnskapets praktiske funksjoner.....	47
5.2.1 Oppsummering	48
5.3 Hvordan brukes regnskapsinformasjonen?.....	48
5.3.1 Regnskapet i tall og tekst	48
5.3.2 Vertikal og horisontal bruk av regnskapet	49
5.3.3 KPI og Best Practice	50
5.3.1 Oppsummering.....	51
5.4 Oppsummering av empiriske funn	51
KAPITTEL 6- Analyse	53
6.1 Regnskap i et internasjonalt datterselskap.....	53
6.1.1 Styringsutfordringer	53
6.1.2 Regnskapssystemet i Biomar	55
6.1.3 Utforming og oppbygging av regnskapssystemet.....	55
6.1.4 Oppsummering.....	57
6.2. Regnskapssystemets funksjon	58
6.2.1 Beslutning og kontroll.....	58
6.2.2 Kontroll og styring på distanse	58
6.2.3 Praktiske funksjoner.....	59

6.2.4 Læring	60
6.2.5 Oppsummering	60
6.3 Bruk av regnskapet	61
6.3.1 Bruka av regnskap i vertikal og horisontal dimensjon.....	61
6.3.2 Tall og historier	62
6.3.3 Nøkkeltall og sammenligninger	62
6.3.4 Formelt og uformelt regnskap.....	63
6.3.5 Oppsummering	63
6.4 Oppsummering hovedfunn	65
KAPITTEL 7- Konklusjon	67
7.1 Videre forskning	68
REFERANSELISTE	69

FIGURLISTE

Figur 1: «Den ideelle styringssirkelen» av Anthony and Young (2003:19)	6
Figur 3 «Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk» (Mellempvik & Olson, 1996:11)	8
Figur 2: Inspirert av «Organisasjonens kontrollsystem» (Flamholtz, 1983:155).....	10
Figur 5: Regel- og målstyring, inspirert av Opstad (2013)	11
Figur 4 Tilpasset fra «Samspillet mellom regnskap organisasjon og omgivelser» (Hansen 2005:39)	17
Figur 6 "Biomarkonsernet"	33
Figur 7 "Omsetningen i fôrmarkedet"	38

TABELLER

Tabell 1: Posisjonering av studien	4
Tabell 2 Oppsummering av regnskapets funksjoner	16
Tabell 3: Lengde og sted for intervju	28
Tabell 4: Råvarer fra hele verden	35
Tabell 5: Økonomiske nøkkeltall	39
Tabell 6: Forenklet versjon av månedlig resultatrapport (oversatt til norsk).....	41
Tabell 7: Oppsummering av funn i forbindelse med regnskapets kontekst	65
Tabell 8: Oppsummering av funn regnskapssystem	65
Tabell 9: Oppsummering av regnskapets funksjoner	66
Tabell 10: Oppsummering regnskapets bruk.....	66

VEDLEGG

Intervjuguide	75
---------------------	----

KAPITTEL 1- Innledning

I dette kapitlet presenteres studiens tema, problemstilling og forskningsspørsmål. Videre forklares sentrale begreper og studien posisjoneres. Avslutningsvis beskrives oppgavens videre struktur.

1.1 Aktualisering

Den stadig pågående globaliseringen har ført til en økende grad av finanstransaksjoner og globalt integrerte produksjonssystemer på tvers av landegrenser (Dahl- Jørgensen & Dreyer, 2002) Denne «grenseløsheten» retter oppmerksomhet mot sammensatte forhold som foregår uavhengig av tid- sted- distansering (Dahl- Jørgensen & Dreyer, 2002; Robertson, 1992). Dahl- Jørgensen and Dreyer (2002) hevder at globaliseringstrenden blant annet viser seg gjennom tilstedeværelsen av flere internasjonale eide datterselskaper i Norge, og at lokale norske selskaper derfor er en del av den globale økonomien. Det finnes likevel lite kunnskaper om hvilke konsekvenser dette har for de norske datterselskapene. Empiri hentet fra amerikanske morselskap viser at økonomistyring i internasjonale selskaper i praksis foregår på samme måte som i nasjonale, men at de møter utfordringer på tre områder; *kulturforskjeller* mellom landene selskapene opererer i, variasjoner i *valutakurser* som vanskeliggjør resultatmåling av datterselskapene, og *internprisingsproblematikk* (Anthony & Govindarajan, 2007).

Regnskapslitteraturen har tradisjonelt sett vært teknisk orientert med fokus på enkelte deler av regnskapssystemets utforming eller bruk (Samuelsson, 1999). Regnskapssystemet er kjernen i en organisasjons økonomisystem, og har til hensikt å måle, registrere og rapportere transaksjoner (Bjørnenak & Olson, 1995). Det har tidligere vært forsket mye på enkelte elementer ved regnskapssystemer, med det formål å forbedre nevnte systemers effektivitet (Roberts & Scapens, 1985). Men regnskapet har en mer sentral rolle enn dette. Regnskapet er nemlig normdannende, det er språk som blir brukt i store deler av organisasjonen, og det har innflytelse på organisering og struktur (Laughlin, 1987; Mellempvik, Monsen, & Olson, 1988; Pettersen, 2005). I den internasjonale management accounting- litteraturen finnes det en klar kobling mellom regnskap (accounting) og ansvar (accountability), noe som gjør at regnskapet får en mye større rolle i organisasjonen enn bare som systemer og rapporter (Pettersen, 2005).

Denne koblingen mellom ansvar og regnskapet kan sees i en prinsippal- agentrelasjon, der aktørene må begrunne og forklare de valg og handlinger som ligger til grunn for regnskapsresultatet, særlig når dette avviker fra forhåndsbestemte mål. I den internasjonale konteksten er regnskapet et viktig verktøy, fordi det muliggjør styring og kontroll på distanse (Kirk & Mouritsen, 1996)

1.2.1 Begrepsavklaring

I den engelske økonomistyringslitteraturen benytter man uttrykket «management accounting», og Chenhall (2003) viser til at uttrykkene *management accounting* (MA) og *management control systems* (MCS) ofte blir brukt som synonymmer. MA kan oversettes til internregnskap, og referer til bruken av blant annet budsjetter og produktkalkulering. MCS er et videre begrep, som inkluderer MA i tillegg til andre kontroller (Chenhall, 2003).

Regnskapsinformasjon vil jeg i denne oppgaven tilnærme til Chenhall (2003) management accounting (MA). Bruns and McKinnon (1993, s. 84) sier at «*management accounting is the process of providing useful information to managers*», og ifølge Hansen (2005) kan dette oversettes til «ledelsens regnskap». Dette er i tråd med Pettersen (2005), som hevder at regnskap og regnskapsinformasjon er viktige elementer i utøvelse av styring og ledelse.

1.2 Studiens formål

I denne studien har jeg et ønske om å få en innsikt i bruken av regnskap i et norsk selskap med utenlandsk eierskap. I den forbindelse har jeg undersøkt en lokal virksomhet som er en del av både den norske og den globale økonomien gjennom dansk eierskap. Motivet for undersøkelsen har vært å beskrive bruken av regnskapsinformasjon i det norske datterselskapet, og i hvilken grad den internasjonale konteksten har innvirkning på dette. Med dette som utgangspunkt har jeg utarbeidet følgende problemstilling:

«Hvordan brukes regnskapsinformasjon i et internasjonalt datterselskap?»

For å svare på denne problemstillingen har jeg definert 3 forskningsspørsmål:

4. *Hvilken* regnskapsinformasjon finnes i selskapet?
5. *Hva* brukes regnskapsinformasjonen til?
6. *Hvordan* brukes regnskapsinformasjonen?

For å belyse denne problemstillingen tar jeg i bruk litterære bidrag fra forskjellige disipliner; normativ og deskriptiv regnskapsteori, ny- institusjonell teori og mikroøkonomisk teori.

Forskningsspørsmål omhandler regnskapssystemets oppbygging og utforming, mens teori om regnskapets tiltenkte og praktiske funksjoner dekker forskningsspørsmål 2.

Forskningsspørsmål 3 handler om bruken av regnskapet, og det teoretiske grunnlaget for dette finner vi i accountability- litteraturen. Regnskapet er plassert i en økonomistyringssammenheng og menneskets rolle i dette er beskrevet ved prinsippal-agentteori og tradisjonell økonomistyring.

Ønsket er at denne studien skal være et relevant og nyttig bidrag til regnskaps (management accounting) - forskningen. Formålet med studien er å kunne bidra til dannelsen av ny teori.

1.2 Posisjonering av studien

Det er gjort mye og omfattende forskning innen management accounting, både i Norge og internasjonalt. Denne regnskapsforskningen har tradisjonelt hatt fokus på systemer. I 1985 presenterte Robert & Scapens et rammeverk for analyse av regnskapspraksis i organisasjoner, der de viser til at kunnskap om regnskapssystemer kun kan oppnås gjennom forståelse av den organisatoriske *konteksten*. Studier av nordisk managementforskning viser at den forskningen i stor grad er empirisk, men at de fleste publiseringene henter empiri fra *offentlig* sektor (Pettersen, 2005). Her har blant annet Nyland (2003) studert i hvilken grad styringssystemene i norske sykehus er tilpasset dagens styringsmessige utfordringer. Friestad (2008) har studert regnskaps- og kontrollsystemer i norske grunnskoler, med fokus på både utforming og bruk. I privat sektor har Kirk & Mouritsens (1996) studert regnskapssystemer i *multinasjonale selskaper*. Samuelsson (1999) studerer regnskap i *familieforetak*, men fokuset er på *bruken* av regnskap heller enn på regnskapssystemene.

<div style="text-align: center;">Kontekst</div> <div style="text-align: right;">Regnskap</div>	Offentlig	Privat
System	Nyland (2003) Friestad (2008)	Roberts & Scapens (1985) Kirk & Mouritsen (1996)
Bruk	Friestad (2008)	Samuelsson (1999) Hansen (2005) Min studie

Tabell 1: Posisjonering av studien

Tabellen illustrer plasseringen av denne studien i forhold til de ovennevnte studiene. Den har mange likhetstrekk med Hansens (2005) studie ved at begge fokuserer på *bruken* av regnskap, og den har for øvrig vært en stor kilde til inspirasjon. Hansen (2005) har studert regnskap i en entreprenøriell kontekst, mens denne studien, i likhet med Kirk and Mouritsen (1996), er utført i et internasjonalt selskap.

1.2 Oppgavens videre oppbygning

Kapittel 2: Beskrivelse av det teoretiske rammeverket som ligger til grunn for undersøkelsen.

Kapittel 3: Omhandler den metodiske fremgangsmåten som blir brukt gjennom hele prosessen, fra datainnsamling frem til prosjektet avsluttes.

Kapittel 4: Casekapitlet inneholder en kort presentasjon av Biomar Norge

Kapittel 5: Empirikapitlet beskriver funnene fra undersøkelsen.

Kapittel 6: Inneholder en analyse av de empiriske funnene fra kapittel 5, og hovedfunnene oppsummeres avslutningsvis i tabeller.

Kapittel 7: Konklusjon og forslag til videre forskning

KAPITTEL 2- Teoretisk rammeverk

I dette kapitlet presenteres det teoretiske fundamentet som ligger til grunn for de forskningsspørsmålene som ble presentert i kapittel 1. Det blir dratt veksler på flere forskjellige teorier for å danne et rammeverk som kan brukes i analysen av empirien. I delkapittel 2.1 gjennomgås prinsipal- agentteorien, som er et sentralt perspektiv i den normative økonomistyringsteorien. Delkapittel 2.2 er viet til tradisjonell økonomistyring med fokus på kontrollsystemer. Videre snevres feltet inn i delkapittel 2.3 til bare å omfatte regnskapssystemer, herunder begrep, oppbygging og kontekst. Delkapittel 2.4 omhandler regnskapssystemets funksjon, mens 2.5 handler om *bruken* av regnskap.

2.1 Prinsipal- Agent- teori

Prinsipal- agentteorien bygger på en teori om mennesket er en (begrenset) rasjonell aktør som først og fremst søker egen nyttemaksimering. (Eisenhardt, 1989; Jensen & Meckling, 1976). Ifølge Eisenhardt (1989) omhandler en teori situasjon hvor en agent utfører en oppgave på vegne av en prinsipal, og agentens skal derav ivareta prinsipalens interesser. Dette kalles en agentkontrakt. (Fama & Jensen, 1983; Jensen & Meckling, 1976). Problemer oppstår dersom leder (agenten) står overfor en interessekonflikt, der valget står mellom å maksimere egen nytte eller selskapets nytte. Dette kan føre til at agenten ikke tar avgjørelser som øker selskapets verdi. På grunn av asymmetrisk informasjon mellom prinsipal og agent, er det ressurskrevende for prinsipalen å finne ut om agenten handler i hans/hennes interesse (Eisenhardt, 1989). Løsningen på dette problemet er derfor å innføre et kontrollsystem som sikrer at samsvar mellom prinsipalen og agentens interesser (målkongruens), i tillegg til å redusere agentens opportuniste (Eisenhardt, 1989; Jensen & Meckling, 1976). I denne studien representerer hovedkontoret prinsipalen, mens datterselskapet er agenten.

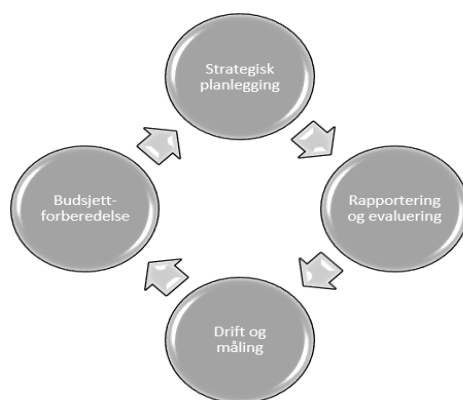
Kontrollsystemet som skal sikre målkongruens er i denne sammenheng regnskapssystemet.

Prinsipal- agent-teorien har møtt mye kritikk, spesielt de senere år. Pepper and Gore (2015) viser til at denne teorien har åpenbare mangler. De foreslår derfor en alternativ agentteori, som de har kalt atferds- agentteori. Denne har mange likheter med prinsipal- agentteori, men også noen viktige skiller. Ifølge agentteorien er agenten bare økonomisk motivert, mens atferds- agentteorien erkjenner at agenten har både indre og ytre motivasjonsfaktorer. Agenten har også aversjon mot urettferdig behandling, ifølge Pepper and Gore (2015), noe som ikke er definert i agentteorien.

2.2 Tradisjonell økonomistyring

Det finnes mange definisjoner av økonomistyring. Begrepet kan føres tilbake til 1800- tallet og har tradisjonelt hatt et teknisk- rasjonelt perspektiv (Busch, 2004, 2005). Anthony (1965:32) definerer økonomistyring som: «*the process by which managers assure that resources are obtained and used effectively and efficiently in the accomplishment of the organization's objectives*». Dette normative synet på økonomistyring har i den senere tid blitt kritisert for å fokusere for sterkt på interne faktorer uten tilstrekkelig å hensynta organisasjonens omgivelser (Pettersen, 2013). Det blir også påpekt at det bør legges større vekt på atferdsmessige dimensjoner enn som tradisjonelt har vært gjort (Busch, 2005). I den senere tid har derfor begrepet økonomistyring blitt begrepet blitt utvidet til å gjelde håndtering av de ansattes atferd: «*alle verktøy eller systemer som ledere benytter for å sikre at atferden og beslutninger som blir tatt av de ansatte er i samsvar med organisasjonens mål og strategier*» Merchant & Van der Stede (2012:6). Ut fra denne definisjonen kan man se at organisasjonens strategi også er blitt en del av den økonomiske styringen. Felles for økonomistyringslitteraturen er likevel en ambisjon om *måloppnåelse*.

Økonomistyring kan betraktes som en lederfunksjon, og knyttes opp mot konkrete oppgaver som planlegging, budsjettering, måling, analyse og rapportering (Anthony, Dearden, & Bedford, 1989). Dette legger sterkt vekt på budsjett- og regnskapssystemer (Busch, 2005). *Den ideelle styringssirkelen* av Anthony and Young (2003) illustrerer på en forenklet måte den økonomiske prosessen som kontinuerlig foregår i en organisasjon. Sirkelen består av fire sammenkoblede elementer; *Strategisk planlegging, rapportering og evaluering, drift og måling og budsjettforberedelse*.



Figur 1: «Den ideelle styringssirkelen» av Anthony and Young (2003:19)

I sirkelens første fase starter prosessen med utarbeidelse av en *strategisk plan* for fremtidig drift. Utgangspunktet vil være organisasjonens visjoner og overordnede mål (Anthony &

Young, 2003). Videre går prosessen over til *budsjettforberedelsen*, der prosessen beveger seg fra strategisk til operativt nivå. Planene operasjonaliseres og kommuniseres ut til de ansatte i form av et budsjett med klart definerte ansvarsområder (Anthony & Young, 2003). I *drift- og målingsfasen* registreres periodens produksjon og ressursbruk i et regnskap. I siste fase foregår en *rapportering og evaluering* av den faktiske produksjon og ressursforbruk (registrert i drifts- og målingsfasen) sammenlignet med planlagt produksjon og ressursforbruk (budsjett) (Anthony & Young, 2003).

2.3 Økonomiske kontrollsystemer

De siste tiårene har det blitt utviklet en del rammeverk og kontrollsystemer innen management control og management accounting- fagfeltet. I 1979 lanserte Ouchi sitt konseptuelle rammeverk for kontroll, der det skilles mellom *resultatkontroll*, *atferdskontroll* og *sosial kontroll* (Ouchi, 1979). Simons rammeverk «Levers of Control» kom i 1995, der han påpekte at MCS og MA også er viktig for utvikling og implementering av *strategi*. Han hevdet at det tradisjonelle, diagnostiske synet på styring er ikke er tilpasset de dynamiske omgivelsene dagens organisasjoner opererer i (Simons, 1995). I 2008 presenterte Malmi and Brown (2008) et nytt rammeverk for kontroll, der de hevder at en organisasjons kontrollsystemer ikke burde defineres som et helhetlig system, men som en *styringspakke* (Johanson & Madsen, 2013; Malmi & Brown, 2008). Bakgrunnen for dette er at i de fleste moderne organisasjoner finnes det sjelden en helhetlig MCS, men gjerne flere systemer som er blitt introdusert på forskjellig tidspunkt og av forskjellige interessegrupper (Malmi & Brown, 2008).

Ifølge Bjørnenak & Olson (1995:13) kan et økonomisystem defineres som «*et system for innsamling, bearbeiding, prosessering, lagring og rapportering av data om en virksomhets transaksjoner*». De skal fungere som et informasjonssystem for ledelsen, og bistå organisasjonen i å utvikle livskraftige atferdsmønstre (Otley, 1999). Vanligvis inneholder dette systemet data både for ekstern og intern rapportering, og kan dataene registreres i mange dimensjoner. Dette muliggjør sortering av regnskapsdataene, slik at man kan få ut de opplysningene man trenger fra systemet (Bjørnenak & Olson, 1995).

De siste årene er det blitt rettet en del kritikk mot økonomi- og regnskapssystemene i organisasjoner. Johnson & Kaplan hevder i sin bok «Relevance Lost» at regnskapssystemene har mistet sin relevans fordi de ikke produserer relevant informasjon for beslutningstakere (Bjørnenak, 2010; Johnson & Kaplan, 1991).

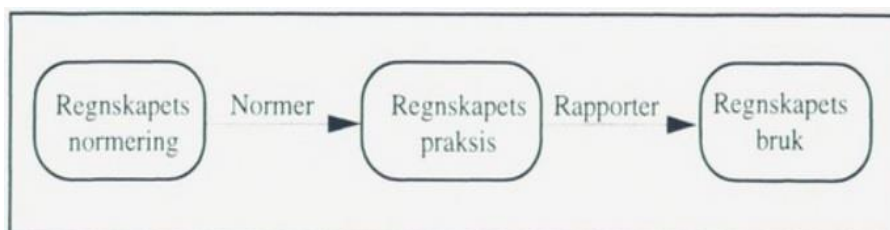
2.3.1 Regnskapssystemet som begrep

Ifølge Mellemvik and Olson (1996) blir regnskap ofte definert som «*et system som har til oppgave å registrere, måle, vurdere og rapportere forretningstilfeller*» (Olson & Mellemvik, 1996:11). Dette er ifølge forfatterne for snevert, og de hevder at et komplett regnskapsbegrep bør inneholde tre deler: normdanning, praksis og anvendelse.

Normdanningen eller regnskapets normering har med utviklingen av normer for hvordan regnskapet skal praktiseres å gjøre. Disse normene, som i de fleste land er lover, er med på å skape et ensartet regnskapssystem, og å opprettholde kvaliteten, innenfor enkelte områder. I privat sektor er det regnskapsloven og aksjeloven som er normene for hva som skal være med i et regnskap. Også revisorene, som skal kontrollere at normene blir fulgt, sorterer under normsystemet (Mellemvik & Olson, 1996).

Regnskapets praksis er når regnskapsrapporter blir utarbeidet i samsvar med normene (Mellemvik & Olson, 1996). Regnskapspraksis blir ifølge Mellemvik and Olson (1996) alltid utført i en virksomhet, og det er i det operative regnskapet at økonomiske transaksjoner registreres, måles, vurderes og rapporteres.

Regnskapets bruk viser til anvendelsen av de utarbeidete regnskapsrapportene, og det finnes flere grupper av brukere. Av eksterne brukere finner vi først og fremst långivere og investorer, mens internt i organisasjonen er det spesielt ledelsen som har interesse av regnskapet.

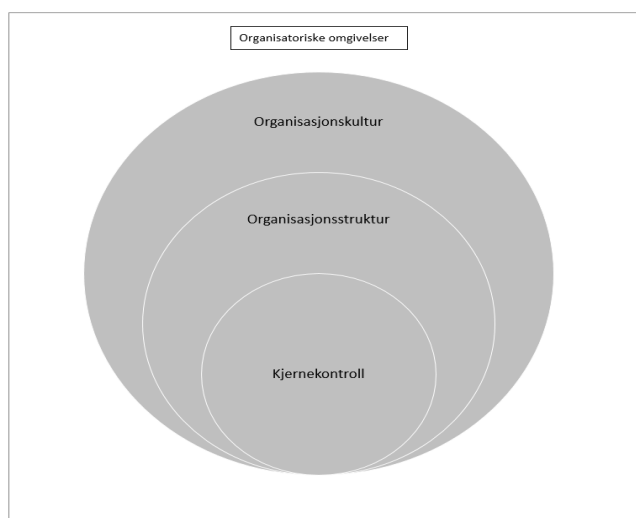


Figur 2 «Forbindelsen mellom regnskapets normering, praksis og bruk» (Mellemvik & Olson, 1996:11)

Figuren ovenfor illustrerer sammenhengen mellom de ulike elementene i regnskapsbegrepet. Pilene viser at normdanningen påvirker regnskapets praksis, fordi normene er med på å bestemme utformingen av regnskapet. Regnskapspraksis, som en del av organisasjonens kontekst, vil bli behandlet i delkapittel 2.4. Her ser vi på hvilken regnskapsinformasjon som finnes i organisasjonen og hva den brukes til. Videre kan vi se ut fra figuren at regnskapets praksis vil ha innvirkning på bruken av regnskapet gjennom utformingen av regnskapsrapporter. Hva regnskapet brukes til behandles i delkapittel 2.5.

Utgangspunktet for denne studien er Green and Welsh (1988) oppfatning om at de økonomiske kontrollsystemene i en organisasjon bør være kybernetisk. Et kybernetisk system er et reguleringsystem som måler, sammenligner med forhåndsbestemt standard og iverksetter korrigerende tiltak (Merchant & Van der Stede, 2012). Kybernetiske kontrollsystemer kan ifølge Malmi and Brown (2008) bestå av budsjett, finansielle og ikke-finansielle prestasjonsmåling, i tillegg til hybridsystemer slik som balansert målstyring. Budsjettet har en sentral rolle i nesten alle organisasjoner på grunn av dets evne til å framstille en funksjonell plan for ressursallokering. Finansielle prestasjoner blir målt opp mot forutsetningene i budsjettet, og budsjettet brukes derfor både for å til å planlegge det som *skal* skje (ex ante) og målinger av det som *har* skjedd (ex post) (Hansen, 2005). Ut fra dette kan man si at regnskapssystemet er kjernen i økonomisystemet, og sammen med budsjettet utgjør det organisasjonens kybernetiske kontroll (Bjørnenak & Olson, 1995; Hansen, 2005)

I Flamholtz (1996) modell består den kybernetiske kjernen av fire delsystemer; planlegging, utførelse, måling og belønning. Rundt denne kjernen finner vi organisasjonens struktur, kultur og omgivelser. Disse faktorene har stor betydning når man skal utforme kontrollsystem; det må alltid tilpasses den *konteksten* styringen skal skje innenfor (Busch, 2005; Flamholtz, 1996).



Figur 3: Inspirert av «Organisasjonens kontrollsystem» (Flamholtz, 1983:155)

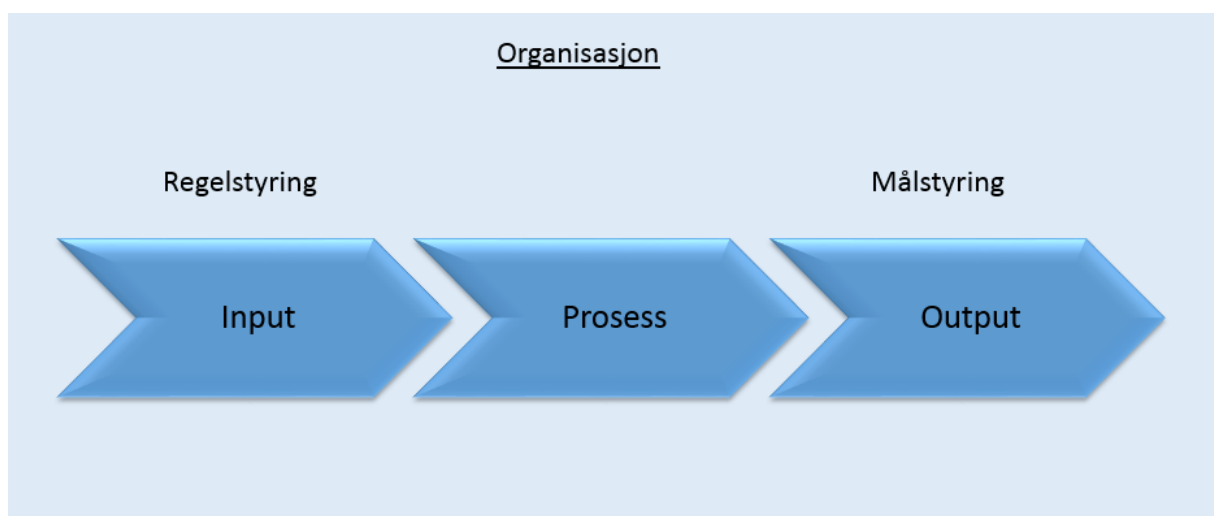
Det finnes andre typer kontrollsystemer, i tillegg til de økonomiske. Merchant and Van der Stede (2012) viser i sin modell til tre andre typer kontroll, i tillegg til den økonomiske (resultatkontroll): *Handlingskontroll* er de direkte tiltakene som blir brukt i selskapet for å sørge for at de ansatte handler i organisasjonens interesse. *Personalkontroll* har til hensikt å gjøre de ansatte i stand til å utføre sine oppgaver på egen hånd, mens den *kulturelle kontrollen* skal forme organisasjonens atferdsnormer og oppmuntre til gjensidig overvåkning og innflytelse på hverandres atferd (Merchant & Van der Stede, 2012).

2.4.1 Utforming av regnskapssystemet

Organisasjoner har behov for kontroll fordi de består av mennesker med forskjellige interesser, oppgaver og perspektiver (Flamholtz, 1996). Utformingen av kontrollmekanismene i en organisasjon bør derfor være rettet mot å skape målkongruens og samarbeid mellom individene innad i organisasjonen (Anthony & Govindarajan, 2007; Ouchi, 1979).

Ouchi (1979) hevder at dersom organisasjonen styrer etter klare mål finnes det to måter å kontrollere en organisasjon på; *overvåkning av input (atferdsstyring)* eller *måling av output (resultatstyring)*. Opstad (2013) har laget en modell ut fra Ouchis teori om organisasjonsstyring, der han ser på ressursstyring i to dimensjoner; *målavklaring* og *kunnskap om hvordan man skal nå målet*. Med målavklaring menes det hvorvidt man styrer etter klare mål eller ikke, og for den videre teorien forutsettes det at styringen skjer etter klare resultatmål siden konteksten er en privat industribedrift med mål om størst mulig fortjeneste.

Den andre dimensjonen i Opstads (2013) modell er derfor den interessante; hvorvidt man har kunnskap om forholdet mellom input og output. Denne kunnskapen om årsak-virkningssammenhengene (kausalkunnskap) avgjør hvorvidt man styrer etter mål (resultat) eller om man anvender både mål- og regelstyring. Med regelstyring menes det at atferden til aktørene styres for å oppå best mulig ressursutnyttelse, og det legges stor vekt på hva som går inn i produksjonen (Opstad, 2013). I følge Opstad (2013) ligger det også en kontrollfunksjon i ressursstyringen; ledelsen kan sikre at det ikke blir brukt mer ressurser enn det som er tildelt, og at ressursene blir brukt slik som planlagt. Budsjetter, kontroll- og begrensninger i ressursbruk og fordeling av ressurser på kostnadssted og er eksempler på regelstyring.



Figur 4: Regel- og målstyring, inspirert av Opstad (2013)

Dersom ledelsen besitter gode kausalkunnskaper benyttes både regel- og målstyring, mens dårlige kunnskaper om mål- middelsammenheng fører til ren målstyring (Opstad, 2013).

2.4.2 Regnskapssystemets oppbygging

Bjørnenak and Olson (1999) har utviklet en generisk modell for regnskapssystem som består av to dimensjoner; scope-dimensjonen (virkeområde) og systemdimensjonen. Tradisjonelt sett har regnskapsteori fokusert på scope- dimensjonen, som inkluderer underdimensjoner slik som kostnadselementer, kostnadsbærere og allokering grunnlag.

Scopedimensjonen: Regnskapssystemet må koble kostnadsinformasjon og resultatmål til beskrivende objekter. Typiske objekter er, ifølge (Bjørnenak & Olson, 1999), kostnader dekningsbidrag pr. produkt, kunde eller avdeling. Et annet viktig element er hva som

forårsaker variasjon i kostnader eller resultatmål, og et typisk mål på dette er produksjonsvolum. Det tredje elementet i definisjonen av scope- dimensjonen er tidsperioden som systemet dekker. (Bjørnenak & Olson, 1999).

Systemdimensjonen i Bjørnenak & Olsons modell (1999) fokuserer på sammenhengen mellom brukerne av systemet og hvordan systemet i seg selv er utformet. Dette kalles systemegenskaper:

Midlertidig vs. permanent: De fleste virksomheter har systemer som varer i en lengre tidsperiode, og som kontinuerlig produserer rapporter. Disse kjennetegnes av at det grunnleggende systemet er fast, men hvor ofte disse rapporterer kan variere fra system til system (Bjørnenak & Olson, 1995, 1999). Det finnes ifølge forfatterne også midlertidige systemer som utvikles for å fungere i et spesielt tidsrom, for eksempel kvalitetssystemer. Disse kan avvikles når man har oppnådd et tilfredsstillende nivå.

Lokale vs. globale: Regnskapssystemet er et eksempel på et globalt system, der man ved å benytte et system som dekker hele organisasjonen forsøker å minimere informasjonsasymmetrien ved å dele informasjon med de ulike avdelingene i organisasjonen. Et lokalt system har det motsatte formålet. Her blir informasjon samlet inn, bearbeidet og rapportert til den enkelte avdeling, og årsaken kan være at det er ikke- monetære mål som blir lagt til grunn (Bjørnenak & Olson, 1995, 1999).

Operative vs. strategisk orienterte systemer: De ulike systemtypene (midlertidig/permanent, lokale/globale) kan benyttes på de ulike nivåene i organisasjonen. Strategisk orienterte systemer med et langsiktig perspektiv med lav rapporteringsfrekvens, mens den operativt orienterte systemer har mer kortsiktig fokus samtidig som frekvensen på rapporteringen er høyere (Bjørnenak & Olson, 1995, 1999)

Et annet element ved denne dimensjonen er på hvilken måte utformingen av regnskapssystemet er påvirket av systemets bruker; tar modellen hensyn til brukeren og vedkommendes behov for informasjon

2.4 Regnskapssystemets funksjon

I forrige delkapittel så vi hvilken regnskapsinformasjon som finnes i en organisasjon. I dette delkapitlet skal vi se hva regnskapet brukes til, både de tiltenkte og de praktiske funksjonene. Delkapitlet avsluttes med en oppsummeringstabell.

2.5.1 Beslutning og kontroll

Det normative synet på regnskap er at det har to formål; ansvarsutkreving (kontroll) og beslutningstaking (Mellempvik et al., 1988; Mellempvik & Olson, 1996). Kontrollfunksjonen til regnskapet er at det skal tilveiebringe informasjon om ressursbruk, og at denne informasjonen er «nøyaktig og rettskaffen» (Mellempvik & Olson, 1996). Dette har sammenheng med at regnskap i juridisk forstand skal representere et nøyaktig og rettskaffent bilde. Videre bør regnskapsrapporter fremskaffe informasjon som er nyttig når man skal fatte beslutninger (Mellempvik et al., 1988; Mellempvik & Olson, 1996). Begrepet «nøyaktighet» får her en litt annen betydning, nemlig at nøyaktig informasjon vil gjøre det mulig å allokere ressursene på mest mulig effektiv måte. Regnskapet fungerer som et språk og et kommunikasjonsmiddel og hensikten er å redusere usikkerhet (Mellempvik et al., 1988).

2.5.2 Kontroll og styring på distanse

Ifølge Kirk and Mouritsen (1996) muliggjør regnskapssystemet også kontroll og styring *på distanse*. Multinasjonale selskaper er ofte svært avhengige av regnskapsinformasjon (Kirk & Mouritsen, 1996). Dette er fordi direkte overvåkning ikke lar seg gjøre over store avstander, og det er derfor behov for å kunne utøve kontroll uten at det blir altfor ressurskrevende (Cray, 1984; Kirk & Mouritsen, 1996). Selv om man ikke kan flytte på en organisasjon, kan man ta med seg en modell av organisasjonen, representert ved regnskapet (Cooper, 1992).

Regnskapssystemet er ifølge Meyer (1983) nettopp rasjonelle skildringer av livet i en organisasjon.

Regnskapet fungerer som et mellomledd som oversetter mellom kontekster, og som gjør det mulig for morselskapet å gripe inn overfor datterselskapet dersom det er behov (Kirk & Mouritsen, 1996). Når de som fatter beslutninger befinner seg på fysisk avstand, er de prisgitt informasjonen de mottar i en helt annen grad enn de som har nærhet til denne informasjonen (Hansen, 2005; Mouritsen, 1999). En måte å flytte makt fra lokalt til sentralt hold er derfor foreta systematiske sammenligninger mellom de ulike enhetene i organisasjonen (Cooper, 1992). En konsekvens av dette kan være at en beslutningstaker bruker regnskapet på forskjellig måte, i forhold til om det er fjerne eller nære enheter (Hansen, 2005).

2.5.3 Regnskapets praktiske funksjoner

Selv om kontroll og beslutningstaking er regnskapets tiltenkte funksjoner, viser studier (Gårseth-Nesbakk & Timoshenko, 2014; Mellemvik et al., 1988) at regnskap ikke bare fungerer slik den normative litteraturen beskriver. Det har i praksis har en del andre funksjoner også.

Delegering av ansvar og evaluering

Regnskapet skiller organisasjonen fra sine omgivelser ved at det danner et bilde organisasjonen, og på den måten avgrenser det som skal regnskapsføres. Det vil også definere og atskille forholdet mellom de ulike delene av organisasjonen og de ulike aktørene som tilhører denne. Ifølge Olson (1983) kan det derfor sees på som delegering av *ansvar*. Det vil også på samme tid muliggjøre evaluering av de handlingene som de ulike aktørene i organisasjonen utfører (Mellemvik & Olson, 1996).

Legitimering

Ifølge Mellemvik et al. (1988) og Mellemvik and Olson (1996) spiller regnskapet en viktig rolle i legitimeringen av en organisasjon. Watts and Zimmerman (1979) viser til at valg av regnskapsprinsipp er en legitimeringssak, fordi valg av regnskapsprinsipp sier noe om hvordan aktørene i organisasjonen ønsker at organisasjonen skal beskrives finansielt. Ifølge Mellemvik et al. (1988) kan aktørene legitimere seg selv og organisasjonen ved å anvende regnskapsrapporter. Siden regnskapet er ment til å reflektere organisasjonens handlinger, kan regnskapet brukes til å legitimere organisasjonen. Et av regnskapets funksjoner er å skape myter om organisasjonens rasjonalitet, og på den måten oppfylle en viktig funksjon ved å legitimere organisasjonen (Mellemvik et al., 1988).

Myter

Fordi verden vi lever i er dominert av usikkerhet, har regnskapet i tillegg en viktig rolle i sosiale prosesser. Regnskapet hjelper aktører til å forstå verden slik den fremstår i dag, men også å forme visjoner for fremtiden (Mellemvik & Olson, 1996). Mellemvik et al. (1988) definerer myter slik: «*A myth, or an ideology, is an idea or set of ideas or opinions about questions that are important to an organization*». Rasjonalitet sees på som noe positivt, og ifølge Hayes (1983) er myten om at organisasjonen foretar rasjonelle beslutninger viktig.

Denne myten om rasjonalitet vil sørge for et historisk grunnlag som organisasjonen kan rettferdiggjøre fremtidige handlinger på.

Makt

Et annet av regnskapets funksjoner er makt. Regnskapet kan brukes som et maktmiddel på flere måter; manipulasjon av informasjon, endring av arbeidsinnsats og endring av resultater. Valg av regnskapssystem er viktig for organisasjonen, fordi et har påvirkningskraft på maktstrukturen (Mellempvik et al., 1988). Ifølge Markus and Pfeffer (1983) er makt evnen til å påvirke resultater i organisasjonen gjennom påvirkning av handlinger og beslutninger som fattes. De viser samtidig til at makt er evnen til å påvirke holdningene i organisasjonen, ved å påvirke tiltroen til grunnlaget for beslutninger og handlinger.

Konflikt

Organisasjoner fremstår som et sosialt system der de innbyrdes aktørene står i et avhengighetsforhold til hverandre. Konflikter innad i organisasjoner kommer av at aktørene ikke er enig når det gjelder mål eller ønske (Pfeffer og Slanick, 1978). Mellempvik og Olson (1996) hevder at regnskapet ikke bare opprettholder konflikter, men kan bidra til å løse disse ved at det klart fremkommer hvem som er ansvarlig for de ulike kostnadene i systemet.

2.5.4 Organisasjonsmessig læring

Mulighet for organisasjonsmessig læring er også en regnskapssystemets praktiske funksjoner. Ifølge Argyris (1977) finnes det to typer læring i en organisasjon; enkelkretslæring (single-loop) og dobbeltkretslæring (double-loop). Den første blir ofte sammenlignet med funksjonen til en termostat, og er en kybernetisk- eller reguleringssystem der man måler oppnådde resultater med en forhåndsbestemt standard. Dersom man finner avvik settes det i gang tiltak for å korrigere dette (Argyris, 1977; Merchant & Van der Stede, 2012). Dobbeltkretslæring innebærer at man ved avvik ikke bare korrigerer sine handlinger for å oppnå forhåndsbestemte mål, men at også setter spørsmål ved disse målene (Argyris, 1977).

Regnskapssystemet (budsjett og regnskap) er kjernen i det kybernetiske systemet, og legger følgelig grunnlag for enkelkretslæring. Dobbeltkretslæring forutsetter at man setter spørsmål ved de underliggende modellene som er basis for de målene man har satt seg (Argyris, 1977; Hansen, 2005; Stacey, 2007). Argyris (1977) påpeker imidlertid at de fleste organisasjoner

skaper læringssystemer som undertrykker dobbelkretslæring uten å være klar over det. Jo flinkere man blir til enkeltkretslæring, jo dårligere blir man til dobbelkretslæring (Argyris, 1991, fra Hansen, 2005).

Hansen (2005) understreker at bruken av regnskap ikke automatisk medfører læring, men at det krever både interesse og refleksjon fra de som anvender det. Ifølge Levitt and March (1988) kan man lære, ikke bare av sine egne erfaringer, men også av andres. For å fremme dobbelkretslæring kan man ifølge Hansen (2005); Mellemvik and Olson (1996) derfor hente inspirasjon og idéer utenfra.

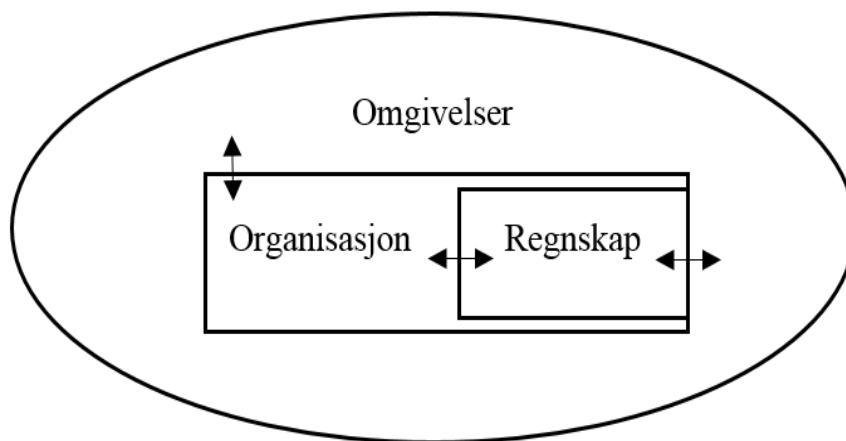
Tabellen nedenfor oppsummerer regnskapets funksjoner:

Tiltenkte funksjoner:	Praktiske funksjoner:
Redusere sikkerhet ved å skape grunnlag for kontroll og beslutninger	Delegering av ansvar
Muliggjør kontroll og styring på distanse	Evaluering av handlinger
	Legitimere aktører og organisasjon
	Skape myter om rasjonalitet
	Maktmiddel
	Opprettholde eller løse konflikter
	Muliggjør organisasjonsmessig læring

Tabell 2 Oppsummering av regnskapets funksjoner

2.5 Regnskapssystemets kontekst

Ifølge Mellemvik et al. (1988) er regnskapets funksjoner avhengig av sin kontekst, samtidig som konteksten er avhengig av regnskapet. Begrepet «kontekst» i denne sammenheng er faktorer, eksterne og interne, som påvirker regnskapspraksisen (Mellemvik et al., 1988). I likhet med Hansen (2005) antar jeg at det finnes en sammenheng mellom regnskap, organisasjonen og kontekst. Organisasjonen og omgivelsene utgjør til sammen den konteksten som regnskapssystemet er en del av.



Figur 5 Tilpasset fra «Samspillet mellom regnskap organisasjon og omgivelser» (Hansen 2005:39)

Ifølge Anthony and Govindarajan (2007) foregår styringen av utenlandske selskaper i praksis på samme måte som nasjonale. Forskjellen er at datterselskapet er underlagt regelverket i det landet det befinner seg i (Cray, 1984). Dette innebærer blant annet at et datterselskap lokalisert i Norge er underlagt norske regnskapsregler, og må produsere eksterntregnskap i henhold til norsk regelverk (Regnskapsloven og Aksjeloven) (Anthony & Govindarajan, 2007). Dette blir gjort tilgjengelig for offentligheten i Brønnøysundregistret. Det følger også at selskapet må følge øvrig norsk lovverk, for eksempel arbeidsmiljøloven og forurensningsloven.

Anthony and Govindarajan (2007) peker på tre utfordringer som multinasjonale selskaper står overfor: *Kulturforskjeller*, *internprising* og *valutakurser*.

Regnskapsforskningen frem til nå vært dominert av et positivistisk syn på kulturbegrepet, der «kultur» defineres som «kollektiv programmering av sinnet» (Ahrens, 1996; Bourmistrov & Mellemvik, 2013). Andre forskere har en subjektiv forståelse av begrepet kultur, der definisjonen av kultur er «*et sett med fellestrekk som deles av en gruppe, og som begrenser medlemmenes atferdsmessige valg*» (Bourmistrov & Mellemik, 2013:111).

Ordet Anthony and Govindarajan (2007) hevder «kultur» referer ifølge forfatterne til delte verdier, antagelser og atferdsnormer, og selskaper med som opererer i flere land vil oppleve kulturforskjeller. Disse kulturforskjellene kan sees på i forskjellige dimensjoner, og en av disse er *maktavstand*. Med maktavstand menes det i hvor stor grad er makt sentralisert og skjevfordelt (Hofstede, 1980), og maktavstand kan variere mellom kulturer.

Internprising er et annet forhold som skiller nasjonale og multinasjonale selskaper. Ifølge Bjerke (1997) er internprising prising av transaksjoner mellom tilknyttede selskap, og dette kompliseres ved at disse interne transaksjonene gjøres over landegrensene (Gussiås, 2006). Ifølge T. Hansen and Svendsen (1996) er det en rekke forhold som påvirkes av internprisingen, blant annet skatt, toll og avgifter. Manipulering av internprisingen kan være gunstig for multinasjonale selskaper i forhold til å spare kostnader, og skattemyndighetene har derfor et stort fokus på internprising. Det stilles strenge krav til internprisingsdokumentasjon, og i Norge reguleres internprising av skattemyndighetene gjennom ligningsloven § 4-12 og skatteloven § 13-1.

Det siste området som Anthony and Govindarajan (2007) peker på som en utfordring i forhold til styring av multinasjonale selskaper er valuta. Selskaper som opererer i flere land må forholde seg til flere typer valuta, og alle disse er relativ til valutaen i landet der eierselskapet er lokalisert. Dette gjør at selskapet er sårbar overfor endringer i valutakursen, og dette får følger for utformingen av kontrollsystemene. Forfatterne foreslår derfor at ledelsen i datterselskapene ikke burde holdes ansvarlig for omregningseffekter og at all valutasikring skjer fra sentralt hold (Anthony & Govindarajan, 2007).

Perspektivet på denne teorien er konsernnivå. Utfordringene med å være et multinasjonalt selskap sees ut fra morselskapet ståsted, men det kan tenkes at disse problemene også vil eksistere på selskapsnivå.

2.6 Bruk av regnskapet

I forrige delkapitlet så vi at regnskapets tiltenkte funksjon er beslutning og kontroll. I den multinasjonale konteksten kan vi betrakte morselskapet som beslutningstaker, og ledelsen i datterselskapet er ansvarlig for å overlevere informasjon til beslutningstakerne. Denne informasjonen må være nøyaktig, slik at det er mulig å allokere ressursene på mest mulig effektiv måte.

2.6.1 Accountability og responsibility

Uttrykkene «responsibility» og «accountability» blir ofte brukt om hverandre i litteraturen, og det eksisterer liten konsensus når det gjelder definisjoner (Hansen, 2005; Lindkvist & Llewellyn, 2003; Olson, Humphrey, & Guthrie, 2001). Ifølge Lindkvist and Llewellyn (2003) viser accountability til instrumentell og ekstern kontroll, mens responsibility viser til moral og intern kontroll. Olson et al. (2001) mener at det eksisterer et grunnleggende skille mellom begrepene; responsibility er koblet til handlinger som blir utført på det nåværende tidspunkt, mens accountability blir knyttet opp mot redegjørelser vedrørende handlinger som har blitt utført i fortiden eller som skal utføres i fremtiden. Accountability er, ifølge Kirk & Mouritsen (1996:245) en «*pågående etterspørsel etter, og formidling av forklaringer, begrunnelser og unnskyldninger*». Dette går typisk ut på at folk må forklare eller rettferdiggjøre de handlinger og valg som er tatt når regnskapsresultatene ikke er tilfredsstillende (Kirk & Mouritsen, 1996). Bruken av regnskap kan derfor sees på som en prinsipal- agent-relasjon (Gjesdal, 1978, fra Mellempvik et. al, 1988).

2.6.2 Bruk av regnskap i flere dimensjoner

Regnskapet representerer en kobling mellom de forskjellige aktivitetene i en organisasjon og den betydningen de har for eiere og finansmarkeder. Regnskapsresultater blir derfor ofte brukt som en del av accountability- systemet i organisasjoner (Kirk & Mouritsen, 1996). I regnskapssammenheng foreligger det en skarpt skille mellom det å fremlegge en beretning om tidligere handlinger (årsregnskapet) og det å legge frem en beretning om fremtidig handling (budsjetter) (Olson et al., 2001). Bruk av regnskap skjer i samhandling mellom mennesker, og kan, ifølge Hansen (2005), sees på i flere dimensjoner:

1. Regnskapsinformasjon kan brukes i horisontal eller vertikal dimensjon. Rapportering fra underordnet til overordnet er eksempel på vertikal bruk, mens rapportering mellom kolleger kan anses som horisontal bruk.

2. Regnskapsinformasjonen kan erverves gjennom tallmessige rapporter (paradigmatisk) eller historier (narrativt).
3. Regnskapsinformasjon kan brukes for å forstå sammenligninger, eller for å sette seg inn i hver enkelt enhets spesielle situasjon (ved bruk av KPI).
4. Regnskapsinformasjonen kan variere med hensyn til grad av formalisering.

Ifølge Roberts (1991) eksisterer det et skille mellom hierarkisk (vertikal) og sosial (horisontal) accountability. Ved hierarkisk accountability spiller regnskapsinformasjon en sentral rolle, og den har en individualiserende effekt ved at det synliggjør de enkelte aktiviteter og avdelinger (Roberts, 1991). Et slikt fokus på individer, avdelinger eller produkter kan ifølge Hansen (2005) være problematisk fordi resultater ofte skapes i samarbeid mellom avdelinger eller individer. Konsekvensen kan bli at det blir et misforhold mellom hvem som skaper resultater og hvem som krediteres for dem (Hansen, 2005). Roberts (1991) hevder at for å unngå denne individualiseringen som hierarkiske accountability representerer, kan man oppmuntre til organisatorisk prat. Dette er en sosialiserende form for accountability der man prater ansikt til ansikt med andre, og på den måten skaper relasjoner og en følelse av felleskap (Roberts, 1991).

Den andre dimensjonen i Hansens (2005) modell handler om hvorvidt regnskapsinformasjonen i organisasjonen erverves tallmessig gjennom rapporter, eller gjennom historier. Dette er basert på Bruners (1990) teori om at kunnskap kan erverves på to måter; *paradigmatisk* eller *narrativt*. Førstnevnte er «*en logisk deduktiv variant hvor man starter med definisjoner teorier og modeller, og hvor de empiriske dataene gis mening gjennom en fortolkning i forhold til teori og modeller*» (Hansen, 2005:69). Hansen (2005) viser til at regnskapet er en slik modell. En historie er en meningsfylt sammensetning av forskjellige hendelser, og gjennom narrativ kunnskapservvelse bruker man egne erfaringer for å forstå intensjon bak andre menneskers handlinger (Czarniawska-Joerges, 1999; Hansen, 2005). Narrativ kunnskapservvelse står teoretisk i kontrast til den paradigmatiske, men i praksis eksisterer begge side om side (Czarniawska-Joerges, 1999). Vektleggingen av disse to kan variere, men siden regnskap er virkeligheten omgjort til tall, må man vanligvis supplere med historier for at det skal bli begripelig (Hansen, 2005).

Den tredje dimensjonen i Hansens (2005) modell er basert på Mouritsen & Molinas (2004) styringsmodell «*The Visioning System*». Utgangspunktet er at innsikt, styring og kontroll kan oppnås ved standardisering og sammenligning, eller ved å sette seg inn i de ulike enhetenes

særegne situasjon. Innsikt ved standardisering gjøres ved ledelsen regelmessig samler inn informasjon og foretar sammenligninger av enhetene. Presentasjonen av resultatene gjøres etter en mal. Mouritsen and Molina (2004) viser også til at man gjennom å skaffe innsikt i de enkelte enhetenes spesielle situasjon også kan oppnå styring og kontroll. Forfatterne kaller dette for Key Performance Indicators (KPI) og er basert på antagelsen om at hver avdeling er unik og dermed har egne kritiske faktorer. Dette setter krav til et skreddersydd regnskapssystem som kan fange opp disse faktorene, siden de inneholder både finansielle og ikke- finansielle data (Hansen, 2005).

Den siste dimensjonen i Hansens (2005) modell referer til formaliseringsgraden i bruken av regnskapet, og dette variere fra organisasjon til organisasjon (Hansen, 2005; Roberts, 1991; Roberts & Scapens, 1985). Det kan dreie seg om fastsatte og strukturerte rapporteringer i noen organisasjoner, mens andre benytter en litt mer uformell struktur og tar det litt etter behov.

2.6.3 Kritikk til bruk av regnskapet

Roberts and Scapens (1985) utfordrer det normative synet på regnskap, der regnskapet viser et objektivt og nøytralt bilde av faktiske hendelser i en organisasjon. De hevder at det bildet regnskapet viser er *“a partial, selective and potentially distorted reflection of the flow of events and practices that constitutes organizational life”* (Roberts and Scapens, 1985:454). Ifølge forfatterne viser ikke regnskapsinformasjon en objektiv sannhet, men en refleksjon av ledelsens bruk av regnskapet (Roberts & Scapens, 1985). De mener at dette synet på regnskap ikke devaluerer regnskapets verdi, men at det er en forutsetning at man bruker fornuft og forståelse i arbeid med regnskap (Roberts & Scapens, 1985).

2.7 Oppsummering av teorijennomgangen

For å svare på problemstillingen i studien, innledes teorikapitlet med å beskrive prinsipal-agentteorien. Denne teorien omhandler mennesket som en (begrenset) rasjonell aktør i organisasjonen, og er et sentralt perspektiv i den normative økonomistyringsteorien. I neste avsnitt defineres tradisjonell økonomistyring, som illustreres av styringssirkelen til Anthony and Young (2003). Økonomistyring legger sterk vekt på de økonomiske kontrollsystemene, som skal bistå ledelsen i å fremskaffe informasjon, og et regnskapssystem fyller denne funksjonen.

Regnskapet kan sees på et tredelt system, der 1) normdanningen er utviklingen av regler for hvordan regnskapets skal praktiseres, 2) regnskapets praksis handler om utarbeidelsen av regnskapsrapportene (systemer), og 3) regnskapets bruk viser til de gruppene som anvender regnskapsrapportene. Utformingen av en organisasjons regnskapssystem er avhengig av

KAPITTEL 3- Metode

3.1 Innledning

I dette kapitlet redegjøres det for studiens metodiske tilnærming. Det vises til valg av forskningsdesign og metode, og hvilke verktøy og teknikker som anvendes i forbindelse med innsamling og analyse av empirisk informasjon.

3.1.1 Vitenskapsteori

Vitenskapsteori er studiet av vitenskap, og viser til hva kunnskap er og hvordan den utvikles. I litteraturen skilles det mellom den *naturalistiske* og den *antinaturalistiske* posisjon innen vitenskapsteori. Skillet mellom posisjonene skriver seg fra synet på ontologi og epistemologi. Ontologi er læren om hvordan verden ser ut, mens epistemologi er læren om hvordan kunnskap om denne verdenen oppnås (Johannessen, Kristoffersen, & Tufte, 2004). Innen samfunnsvitenskap er det positivisme, som sorterer under naturalisme, og interpretivisme (antinaturalistisk posisjon) som har vært de dominerende paradigmene (Mehmetoglu, 2004). Positivisme har ikke noe distinkt skille mellom ontologi og epistemologi. Verden er objektiv, og kan observeres. Den eksisterer konkret i objekter, og denne tenkemåten kalles realisme (Ryan, Scapens, & Theobald, 2002). Kunnskap om verden skaffer man seg ved empirisk prøving av hypoteser (telle, måle og veie). Etikk er ikke kvantifiserbart, og blir dermed irrelevant (Johannessen & Olaisen, 2006).

Interpretivisme (fortolkning/hermeneutikk) utviklet seg på 1800- tallet som en kritikk til den naturalistiske posisjon og positivismen (Johannessen & Olaisen, 2006). Kritikken mot positivismen bestod i at det metodiske grunnlaget tok utgangspunkt i naturvitenskapen (Mehmetoglu, 2004). Hos hermeneutikerne er fokuset på *bevisstheten*, og de søker en forståelse av menneskelig eksistens. Verden er subjektiv, og den eksisterer inni menneskets sinn (Ryan et al., 2002). Denne ontologiske tenkemåten kalles idealisme. Veien til å skaffe seg kunnskap om verden er gjennom forståelse og tolkning.

Historisk sett har forskning innen finans og regnskap/økonomistyring vært preget av rasjonalisme, realisme og positivisme. Enkelte miljøer anser likevel denne forskningsmetoden som noe utdatert. (Berry & Otley, 2004; Ryan et al., 2002).

I likhet med Hansen (2005) tar denne studien utgangspunkt i et syn på verden som er preget av realisme; verden eksisterer utenfor menneskets oppfatning. Det er *beskrivelsen* av den og tankene omkring den, som er konstruert.

Den positivistiske tilnærmingen til metode, hypotesetesting, ansees som lite hensiktsmessig for å finne svar på forskningsspørsmålene. Selv om man ved hjelp av denne metodologiske fremgangsmåten kan finne svar på de objektive aspektene ved bruk av regnskapet, er det først og fremst brukernes subjektive oppfatninger, tanker og syn på bruken av det som er interessante. Metodologisk er det derfor å tolke empirien og søke en dypere forståelse som blir viktig. Videre er det etiske aspektet er sentralt når man samhandler med mennesker. Dette er ikke i tråd med det positivistiske paradigmet, som anser etikk som irrelevant. Etikk blir omtalt i avsnitt 3.6. Ut fra disse avveiningene posisjoneres studien i den interpretivistiske/hermeneutiske tradisjon. Studien av bruk av regnskap og økonomistyring er en del av bedriftsøkonomisk forskning, som sorterer under den samfunnsvitenskapelige disiplin.

3.3 Forskningsdesign

Når en undersøkelse skal gjøres er det mange valg som må tas med hensyn på utforming og den praktiske gjennomføringen. En av elementene som det må vurderes er tidsperspektivet. Denne prosjektoppgaven er en del av et masterstudium, og er gjennomført i et gitt tidsrom. Dette utelukker longitudinelle undersøkelser, undersøkelser som samles inn på mer enn ett tidspunkt (Johannessen et al., 2004). Studien er derfor gjort som en tversnittundersøkelse, der datainnsamlingen er foretatt på et bestemt tidspunkt (Johannessen et al., 2004).

Forskningsspørsmålene som det søkes svar på er formulert «hvilken», «hvem» og «hva», slik at formålet med studien er å *beskrive* bruken av regnskap. Et beskrivende, eller *deskriptivt*, design er spesielt konstruert for å måle de egenskapene som er formulert i forskningsspørsmålene (Hair, Money, Samouel, & Page, 2007), og det skal være dokumenterende og underbyggende (Johannessen et al., 2004). Empirien har blitt sammenlignet med eksisterende teori, en deduktiv tilnærming. Det finnes allerede teori på dette feltet, slik at mitt bidrag innen forskningen vil være med på å bekrefte eller avvise teori.

I forhold til bredde på forskningen, er det mest hensiktsmessige er et intensivt design. Et intensivt design betyr at man går i dybden på materialet, heller enn i bredden (ekstensivt

design). Dette kan sees i sammenheng med den valgte metodologien og ønsket om å oppnå en dypere forståelse gjennom tolkning av empirien.

3.4 Metode

I samfunnsvitenskapen skiller man mellom to metodologiske tilnæringer; kvalitativ og kvantitativ metode. Sistnevnte blir ofte knyttet til den positivistiske tradisjonen, og kalles gjerne «tallenes tale». Med utgangspunkt i designet valgte for mitt forskningsprosjekt er det naturlig at jeg valgte en *kvalitativ* tilnærming. Kvalitativ forskning omtales ofte som «tekstenes tale», og kjennetegnes ved fyldige beskrivelser (Johannessen et al., 2004).

O'Dwyer (2004) hevder at kvalitativ forskning krever mye av den som forsker. Han viser til et sitat av Wolcott (1990:1): «*The real mystique of qualitative research lies in the process of using data rather than in the process of gathering data*». Han understreker at som kvalitativ forsker er man ikke bare selv ansvarlig for alt fra å få tilgang til data til det å samle det å samle det inn og analysere det, men man må også være i stand til å skrive på en kreativ og troverdig måte. Troverdighet behandles i avsnitt 3.7.

Kvalitativ forskning har blitt mye kritisert av positivister. Kvalitative feltstudier sees på av noen som ren historiefortelling som kun er egnet til å utforske enkelte problemstillinger, slik at de senere kan testes med korrekte vitenskapelige metoder (Ahrens & Chapman, 2006).

3.4.1 Case- studie

Hvilken type kvalitativ metode som er riktig å bruke bestemmes av flere faktorer. Både fenomenet man studerer, forskerens ideologi og det filosofiske fundamentet som den teoretiske tilnærmingen er basert på, er faktorer som spiller inn når man velger metode (Berry & Otley, 2004). Ifølge Yin (2013) er case- studie det fremste valget dersom fenomenet man studerer og fenomenets kontekst ikke lett kan skjernes fra hverandre. Lukka (2005) definerer case- forskning slik:

“...a small number of research objects are studied in their real- life, temporal, and spatial contexts. In case research, the researcher has direct and in- depth contact with the target(s) of the empirical examination over a considerable period of time, and s/he is a major research instrument him/herself. The researcher typically collects empirical material in multiple ways, which support each other: observation, interview, and analysis of archival data.”

Det er *bruken* av regnskap som studeres, og dette må gjøres i en kontekst. Konteksten er i dette tilfellet et selskap, Biomar, og har derfor en naturlig avgrensning. Studien er gjort med utgangspunkt et interpretivistisk ståsted og kvalitativ metode. Ut fra dette har valget falt på et case- design. Deskriptive casestudier beskriver bruken regnskapssystem, teknikker og prosedyrer i praksis (Scapens, 2004). Yin (2009) skiller mellom to dimensjoner når man utformer et case- studie; *Enkelt case- design* og *fler-case- design*. Fokuset i denne masterutredningen har vært på enkelt- case design med én analyseenhet.

3.5 Forskningsprosessen

I dette avsnittet henvises det til den praktiske fremgangsmåten som er anvendt i forbindelse med utvelgelse av informanter og innhenting av empirisk data til forskningsprosjektet. Prosessen begynte allerede høsten 2014, da jeg bestemte meg for tema og case som en del av en obligatorisk semesteroppgave som hadde innleveringsfrist i desember. Like over nyåret i 2015 begynte jobben med å skaffe aksess i casebedriften, og arbeidet med litteraturreview. Intervjuene ble gjennomført før påske, over flere dager, på Biomars lokalitet på Myre. Hvert intervju ble tatt opp på diktafon, og siden transkribert.

3.5.1 Utvalg

I kvantitativ forskning benytter man seg ofte av et tilfeldig utvalg. Dette er ikke vanlig eller hensiktsmessig ved kvalitative undersøkelser fordi hensikten er kunnskap og dypere forståelse, ikke generalisering (Johannessen et al., 2004). I stedet benytter man seg av strategisk utvelgelse av informanter, og dette kan gjøres på flere måter. Utvalget i dette forskningsprosjektet er gjort ved en kombinasjon av *kriteriebasert utvalg* og *snøballmetoden* (Johannessen et al., 2004; Mehmetoglu, 2004).

Etter at jeg bestemte meg for case- bedrift, måtte jeg ta en del avgjørelser angående utvalg av informanter. Kriteriene jeg satte var at informantene må være leder eller- mellomleder, og at de anvender regnskap i kraft av sin stilling. Videre bestemte jeg for å holde meg til et enkelt case, hovedkontoret og fabrikken på Myre, både på grunn av tidsaspektet og oppgavens omfang.

I første omgang snakket jeg med to i ledelsen på Myre. Her kom benyttet jeg meg av *snøballeffekten*, ved jeg fikk en pekepinn på hvem det ville være mest fruktbart å snakke med,

i forhold til problemstillingen. Utvalget besto til slutt av ledere og/eller mellomledere på avdeling for logistikk, produksjon og lager og regnskap, tilsammen 7 kandidater.

3.5.2 Datainnsamling

Det finnes en del datainnsamlingsmetoder å velge mellom når man gjør en deskriptiv case-studie. Observasjon, intervju, dokumentstudier og fokusgrupper er typiske metoder som blir anvendt for å skaffe til veie de rike empiriske data man ønsker (Johannessen et al., 2004). Grunnlaget for datainnsamlingen er problemstillingen og den teoretiske referanserammen som jeg har valgt. Til mitt forskningsprosjekt har valgte jeg derfor å bruke intervju som hovedinformasjonskilde (primærdata). I tillegg til intervju har jeg anvendt dokumentstudier (sekundærdata).

Intervju

I følge Mehmetoglu (2004) er intervju antagelig den mest anvendte datainnsamlingsmetoden i kvalitativ forskning. Han viser til Fontana and Frey (1994) sin tredelte intervjutypologi, der man skiller mellom *ustrukturert*, *halvstrukturert* og *strukturert intervju*.

Et strukturert intervju innebærer en standardisert intervjuguide med forhåndsbestemte spørsmål, og denne typen intervju benyttes dersom hensikten er å sammenligne informantene (Mehmetoglu, 2004). Ved anvendelse av halvstrukturerte intervju benytter man seg også av forhåndsbestemte spørsmål, men i tillegg diskuterer man temaer. Dette gir det hele mer åpenhet og fleksibilitet (Mehmetoglu, 2004). Ustrukturerte intervjuer består ikke av spørsmål, men av temaer som forskeren diskuterer fritt med informantene.

Til mitt prosjekt benyttet jeg halvstrukturerte intervju som metode for å samle inn data. Dette gav muligheten til å gå i dybden på det temaet (forskningsspørsmålet) jeg har valgt, samtidig som det satte rammer for det det skulle snakkes om. Det åpnet likevel for muligheten til å be intervju- kandidatene om å utdype enkelte temaer, og til å spørre tilleggsspørsmål dersom det var behov. Ved strukturerte intervju er ikke dette en mulighet. Intervjuguiden ble utarbeidet med utgangspunkt i problemstillingen (forskningsspørsmålene) og det teoretiske rammeverket som oppgaven er bygd opp rundt. Spørsmålene var inndelt tematisk, og informanten fikk mulighet til å tilføye informasjon han/hun måtte mene var viktig, men som ikke ble dekket i intervjuet.

Informant	Lengde i minutt	Sted
Informant 1	54	Kontor på arbeidssted
Informant 2	74	Kontor på arbeidssted
Informant 3	51	Kontor på arbeidssted
Informant 4	30	Kontor på arbeidssted
Informant 5	25	Møterom på arbeidssted
Informant 6	33	Kontor på arbeidssted
Informant 7	52	Kontor på arbeidssted

Tabell 3: Lengde og sted for intervju

Som nevnt tidligere besto utvalget av 7 informanter. Tabellen ovenfor viser lengden på hvert på de respektive intervjuene og hvor de ble utført. Samtlige ble gjennomført på informantenes arbeidssted. Intervjuene ble, med informantenes tillatelse, tatt opp med en diktafon. Grunnen til dette er at det ble anvendt et delvis strukturert intervju, og opptaksfunksjonen gav meg som forsker mulighet til å konsentrere meg om å lytte og spørre oppfølgings spørsmål der jeg fant det nødvendig (Hayes & Mattimoe, 2004).

Dokumentstudier

Dokumentstudier er innsamling av data ved å studere dokumenter med relevans til problemstillingen. Dokumentene kan være både av offentlig og privat karakter, og det kreves tillatelse fra utsteder for å ta disse i bruk i et forskningsprosjekt (Mehmetoglu, 2004).

Ved å analysere regnskapene til case- bedriften for årene 1987, 1997 og 2007-2013 har jeg dannet meg et bilde av utviklingen i de regnskapsmessige resultatene, fra selskapets oppstart og fram til nå. Videre har jeg fått tilgang til en del interne dokumenter, og denne informasjonen kan knyttes til dataene fra intervjuene og være med på å skape et mer helhetlig bilde.

3.5.3 Analyse av innsamlet data

Det finnes ingen universell oppskrift på hvordan man analyserer kvalitativ data (O'Dwyer, 2004). Selv om man som forsker har samlet inn masse gode data, er ikke dette garanti for at man lykkes med den kvalitative forskningen. Det kreves derfor at forskeren har omfattende

kunnskaper om analysemetoder, samtidig som det kreves kreativitet og evne til å se sammenhenger (Mehmetoglu, 2004).

Det finnes mange teorier og forslag til hvordan man kan analysere data i kvalitativ forskning, er det likevel noen sentrale elementer som må være tilstede (Tesch, 1990):

- Analysen bør utføres i en sirkulær og reflektiv prosess
- Den analytiske prosessen bør være systematisk omfattende, samtidig som den er fleksibel
- Man må ikke miste sammenhengen mellom dataene når de deles inn i segmenter

Johannessen, Tuft, and Christoffersen (2006) identifiserer fem faser ved gjennomføringen av et casestudium; 1) Forskningsspørsmål, 2) Teoretiske antagelser, 3) Analyseenheter, 4)

Logisk sammenheng mellom data og antagelser, og 5) Kriterium for å tolke funnene.

Dataanalysen foregår i den fjerde fasen. Yin (2009) presenterer to dataanalysestrategier; analyse basert på *teoretiske antakelser*, og analyse basert på en *beskrivelse av casestudie*.

Analysen i denne studien er basert på de teoretiske antagelser som er beskrevet i kapittel 2.

3.6 Evaluering av studiens kvalitet

I kvantitativ forskning anvendes begrepene «validitet» og «reliabilitet» når man vurderer kvaliteten og troverdigheten på forskningsopplegget (Johannessen et al., 2004; Mehmetoglu, 2004).

Validitet sier noe om nøyaktigheten i studien, altså i hvilken grad man faktisk måler det man hadde til hensikt å måle (Hair et al., 2007). Begrepet «validitet» ble opprinnelig utviklet for å evaluere positivistiske studier av en objektiv verden, og egner seg ikke for kvalitative studier (Ahrens & Chapman, 2006). I kvalitative studier benytter man i stedet begrepene «troverdighet» og «overførbarhet» (Mehmetoglu, 2004).

Reliabilitet sier noe om konsistensen i forskningsopplegget, altså at gjentatte anvendelser av et undersøkelsesinstrument gir samme resultat (Hair et al., 2007). Gjentakelse i kvalitative undersøkelser er, ifølge Ahrens and Chapman (2006), uegnet fordi man ikke kan forvente seg identiske resultat når to forskere studerer samme organisasjon. Det man *kan* forvente seg er at konklusjonene fra undersøkelsen ikke er motstridende (Ahrens & Chapman, 2006). I kvalitativ forskning bruker man derfor begrepet «pålitelighet» i stedet for reliabilitet, som et

kriterium for studiens kvalitet (Mehmetoglu, 2004). Enkelte hevder sågar at kvalitetskriterier ikke kan overføres til kvalitative studier, og at de derfor bør forkastes (se Wolcott, 1994).

3.6.1 Troverdighet

Ifølge Mehmetoglu (2004) går troverdighet ut på å skape tillit til at funn og resultater i forskningen er sanne. Dette tilsvarer «intern validitet» i kvantitativ forskning. I mitt forskningsprosjekt har jeg benyttet meg av datatriangulering, og det er med på å styrke troverdigheten i oppgaven. Data fra to forskjellige kilder (intervju og dokumenter) er med på å bygge opp under de resultatene som fremkommer av undersøkelsen. I tillegg har jeg benyttet meg av flere økonomiske/regnskaps- teorier.

Siden dette er en masteroppgave, har jeg en veileder fra det fakultetet jeg studerer. Veileder er ikke selv delaktig i studiet, men har revidert det skriftlige materialet og vært med på å gi input i forhold til form og teoretisk innhold i oppgaven. Dette forsterker troverdigheten i forskningsprosjektets resultater.

Jeg har anvendt «medlemssjekk»- teknikken (Mehmetoglu, 2004) i kapittel 5, der jeg viser de empiriske dataene som blir brukt i analysen (kapittel 6). Dette gir leseren mulighet til å se grunnlaget for de tolkningene som blir gjort og de konklusjonene som blir dratt. Alle intervjuene er dessuten blitt transkribert, og informantene har fått muligheten til å lese gjennom og endre på noe dersom de mente det var på sin plass.

3.6.2 Overførbarhet

«En undersøkelses overførbarhet dreier seg om hvorvidt en lykkes i å etablere beskrivelser, begreper, fortolkninger og forklaringer som er nyttige i andre sammenhenger» (Johannessen, 2004:229). Overførbarhet kobles til «ekstern validitet» i kvantitativ forskning, og det sier noe om de funnene som blir gjort kan overføres til en annen kontekst (Mehmetoglu, 2004). Målet i kvalitativ forskning er imidlertid ikke generalisering, men å oppnå en dypere forståelse av et fenomen. Dette kalles overføring av kunnskaper (A. Johannessen et al., 2004; Mehmetoglu, 2004). Dette gjøres i kvalitativ forskning ved å gi en detaljert og rik beskrivelse studien, slik at leseren selv har mulighet til å vurdere i hvilken grad resultatene fra den aktuelle undersøkelsen er anvendelig forhold til andre undersøkelser (Mehmetoglu, 2004).

3.6.3 Pålitelighet

Pålitelighet i kvalitativ forskning oppnås ved å bruke «auditing». Ved å gi leseren mulighet til å se hvilken fremgangsmåte forskeren har anvendt, og hvordan han/hun har kommet til de resultatene som legges frem (Mehmetoglu, 2004).

Denne prosjektoppgaven har en rik casebeskrivelse (kapittel 4) som gir god innsikt i det selskapet jeg har undersøkt og den konteksten de opererer i. Videre har jeg laget en detaljert beskrivelse av fremgangsprosessen (avsnitt 3.5), slik at leseren kan vurdere påliteligheten i forskingsopplegget og de resultatene jeg har lagt frem.

3.6.4 Studiens begrensninger

På grunn av tidsbegrensningen i forhold til forskningsprosjektet valgte jeg å ikke anvende observasjon som datainnsamlingsmetode. Dette kan ha betydning for empirien, fordi at ved observasjon ville man ha hatt førstehåndsinformasjon i forhold til studiens tema. Det kan være forskjell på hva folk *sier* at de gjør, og det de *faktisk* gjør.

Videre kan utvalg av informanter ha innvirkning på det empiriske grunnlag. Av samme årsaker som ved utvelgelsen, er det bare blitt anvendt informanter som har tilholdssted ved fabrikken på Myre. Den administrative funksjonen er lokalisert der, men FoU og markedsavdelingen er lagt til Trondheim. Disse er ikke blitt tatt med i studiet, og det er heller ikke fabrikken på Karmøy. Heller ikke administrerende direktør for Norge og Skottland (North Sea) har deltatt i undersøkelsen. Jeg mener likevel at de data som er innhentet er tilstrekkelig for å kunne svare på problemstillingen.

3.7 Etiske avveininger

Når man utfører forskningsprosjekter som involverer mennesker, er det etiske aspekter og juridiske retningslinjer som man må ta hensyn til (Johannessen et al., 2004). Guillemin and Gillam (2004) viser til to etiske dimensjoner i kvalitativ forskning; *prosedyreetikk* og *praktisk etikk*.

Prosedyreetikken er den som vi forholder oss til tidlig i forskningsprosessen, når vi søker til en nasjonal forskningsetisk komité (NESH i Norge) (Guillemin & Gillam, 2004). Det er et krav fra Universitet i Tromsø og Høgskolen i Harstad at alle mastergradsoppgaver skal meldes inn til NSD. NSD vurderer da om man krav til personvern og anonymisering er fulgt på en tilfredsstillende måte, i henhold til retningslinjer utarbeidet av NESH. NSD har godkjent

intervjuguiden som er brukt i denne undersøkelsen og vurdert oppbevaringen av sensitive personopplysninger som tilfredsstillende. Alle lydopptak og øvrig sensitiv informasjon slettes ved prosjektets avslutning.

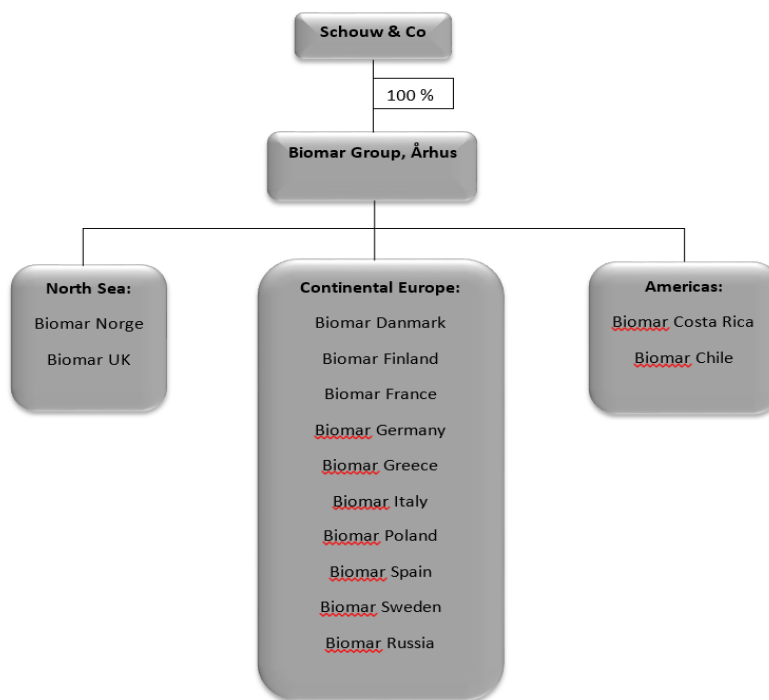
Praktisk etikk omhandler de forskningsetiske problemstillingene man kan møte underveis i et forskningsprosjekt (Guillemin & Gillam, 2004). Dette dreier seg om viktige etiske øyeblikk, der man blir stilt overfor uforutsette situasjoner, og der man må foreta et valg. Informantene skal ikke under noen omstendighet utsettes for skade eller smerte, og de valgene som tas underveis må reflektere dette. På forhånd av hvert intervju ble informantene grundig opplyst om hva som er hensikten med undersøkelsen, og hva som vil være deres bidrag. De har gitt sitt samtykke til å bidra i undersøkelsen, og er informert om muligheten til når som helst å trekke seg som deltager fra prosjektet. Informantene er også blitt gjort kjent med om at deres bidrag vil anonymiseres, det vil si at all data vil bli behandlet på en slik måte at det ikke kan spores tilbake til den enkelte informant.

3.7.1 Vurdering av egen rolle i studien

Det at selskapet jeg har studert er lokalisert i min hjemkommune, og dette har vært en faktor når det gjelder valg av case. Det eksisterte likevel ingen tidligere personlig forbindelse til noen av informantene som har deltatt i undersøkelsen.

KAPITTEL 4- Casebeskrivelse

Biomar Norge AS er en fiskefôrprodusent med hovedkontor og fabrikk på Myre i Øksnes kommune i Vesterålen. Selskapet har også en fabrikk lokalisert på Karmøy i Rogaland. De produserer hovedsakelig fôr til lakseoppdrettsnæringen, og er en av tre store aktører på det norske markedet. Biomar Norge er en del av et globalt konsern, med selskaper rundt omkring i hele verden. Morselskapet, Biomar Group, har hovedkontor i Danmark og er heleid av det danske børsnoterte selskapet Schouw. Biomar Groups datterselskaper er organisert i områder, og Biomar Norge og det skotske datterselskapet deler administrerende direktør, som har tittelen «Vice President North Sea».



Figur 6 "Biomarkonsernet"

4.1 Biomars historie

Biomar ble etablert i 1986 av Dyno Industrier og Øksnes-Langnes Fiskeindustri (ØLF), som begge hadde en eierandel på 50 %. Produksjonen startet opp i mars 1987 etter at det var blitt oppført en fabrikk, på en lisens fra det som den gang het Dansk Ørretfoder AS. Anleggets startinvesteringer lå på ca. 40 mill. NOK, hvor 8 mill. NOK kom i form av et investeringstilskudd fra Distriktenes Utbyggingsfond. Selskapet mottok siden flere tilskudd fra DU i alt ca. 6,5 mill. NOK. Denne støtten har vært en sterkt medvirkende årsak til at bedriften ble etablert på Myre. Den gang var det 12 ansatte og en disponent, som alle var helt

nye i virksomheten. Salgsapparatet bestod av én person, og selskapet måtte bygge opp en salgsorganisasjon og en ferdigvarelogistikk.

I 1988 solgte ØNF sine aksjer til Biomar Produkter AS, og man mistet dermed lokal eierinnflytelse. Biomar Produkter AS ble etablert i 1988 av Dyno, Korn- og Foderstoffkompagniet i Danmark (KFK) og Norsk Hydro. Dette selskapet var ment å skulle være et markedsføringselskap som skulle bygge opp et profesjonelt apparat for markedsføring og FoU for de produktene som Biomar produserte.

I februar 1990 gikk Dyno ut av begge Biomar- selskapene, og Biomar Produkter AS eide 100 % av aksjene til Biomar. Eierne av Biomar Produkter var Hydro og KFK, som eide hhv. 2/3 og 1/3 av aksjene i selskapet. Hydro hadde i tillegg eierinteresser i KFK, noe som resulterte i at de hadde en eierinnflytelse på 83 %.

10 år senere bestemte Norsk Hydro seg for at de ville fokusere på kjerneområdene sine, og ønsket derfor å selge fra en del virksomhet. Det ble besluttet å selge KFK og Biomar, hvorpå KFK ble solgt først og ble omdannet til Biomar Group. Det var vanskeligere å få solgt Biomar fordi de på den tiden hadde mye kundefordringer som ble ansett som risikable, og det ble fryktet tap på krav. Biomar ble derfor i solgt før høsten 2005, til det danske industrikonglomeratet Schouw & Co.

4.2 Selskapet i dag

Biomar har hatt samme eiere siden Schouw overtok for 10 år siden, og heter i dag Biomar AS Norge. Selskapet er gått fra gründerbedrift til å bli en del av et internasjonalt konsern, og har i dag 200 ansatte.

Biomar er også blitt mer profesjonalisert, med spesialistfunksjoner som HR og IT. De har opprettet egen forsknings- og utviklingsavdeling lokalisert i Trondheim, i tillegg til kundeansvarlige langs hele norskekysten. Organisasjonen er i dag ikke like avhengig av enkeltmennesker, og fremstår som mer solid. Biomar Norge er første fôrprodusent som er blitt sertifisert etter ISO 9001- standard.

4.2.1 Produksjon

Også reseptene på fôr er blitt mye mer avanserte. Fiskeolje- og mel har historisk sett vært de viktigste ingrediensene i fiskefôr, men de har begrenset tilgjengelighet. Dette har ført til en endring i sammensetningen på fôret, og store deler er blitt erstattet med varer fra jordbruk. Den største råvaren i dag er rapsolje, og den kommer fra Øst- Europa; Baltikum og Russland, og det europeiske kontinent. Det importeres også en god del soyamel og solsikkeolje. Fiskemelet og fiskeoljen som brukes i produksjonen kommer hovedsakelig fra Norge, Danmark, Island og Peru.

Ingredienser:	Eksportland:
Rapsolje:	Baltikum, Russland, det europeiske kontinent
Soyamel:	Brasil
Solsikkemel:	Ukraina
Fiskemel og fiskeolje:	Danmark, Island, Peru, Norge
Hvete:	Sverige, Danmark, Tyskland
Hvetegluten:	Kina, Holland, Belgia, Tyskland, Frankrike, England
Maisgluten:	Kina
Annet:	Europa og Asia

Tabell 4: Råvarer fra hele verden

Råvarene tas inn til fabrikk, og blandes deretter i henhold til resept. Melvarene formales, og tilsettes fukt, før det kjøres gjennom hovedmaskinen, kalt en *ekstruder*. Ekstruderen lager ulike pellet størrelser som i neste omgang blir kjørt gjennom en tørkeprosess for å ta ned fuktighetsnivået. Deretter «coates» pelletene med olje, og blir kjølt ned. Etter at de har nådd riktig temperatur, pakkes de i storsekk eller i bulk, og fraktes ut til oppdrettsanlegg rundt i hele landet. Det meste av produksjonen gjøres etter ordre, og man produserer veldig lite for lager.

I produksjonsprosessen er selskapet avhengig at det er høy oppetid. Produksjonsstans har stor konsekvenser, både for selskapet og for kundene. Det meste av produksjonen skjer etter bestilling, og en stans vil bety forsinkelser dersom man ikke har rette fôrtyper på lager. I tillegg er det avgjørende at man produserer rett første gang, og unngår feilprodukter. Feilproduksjon fører til forsinkelser, og man må erstatte tapte råvarer. Det er dessuten kostbart å håndtere feilproduktene i ettertid.

4.2.2 FoU

Biomar er avhengig av å til enhver tid ha produkter i markedet som er konkurransedyktig, både når det gjelder pris og kvalitet. Det gjøres stadig forskning med hensyn på nye produktgrupper, og problemer i oppdrettsnæringen tvinger fram løsninger i forhold til fôr. Dette går på fôr til leppefisk, til storsmolt, i tillegg til spesialprodukter som kan forebygge lusepåslag og forbedre helsetilstanden i oppdrettsanleggene. Forskningsaktiviteten organiseres gjennom enkeltprosjekter, og deles inn i fem kategorier; råvarer, pigment, næringsbehov, fiskehelse og matvaretrygghet.

4.3 Kontekst; fôrmarked og konkurranse

Fiskefôrbransjen kjennetegnes av en rekke forhold:

- ✓ Lave marginer og stort volum
- ✓ Fôr utgjør 50-70 % av oppdretternes produksjonskostnader
- ✓ Viktig å utnytte stordriftsfordeler
- ✓ Inntektssvingningene er mindre enn i oppdrettsnæringen, men:
- ✓ Store sesongsvingninger

I utgangspunktet konkurrerer fôrprodusentene i et marked som domineres av 3 aktører. Siden fiskefôr utgjør en såpass stor del av driftskostnadene i oppdrettsnæringen, har fôrkundene gått sammen og forhandler i grupper, noe som øker kundens markedsmakt og er med på å presse prisene ned. Produktene er relativt heterogene, slik at kunden kan bytte leverandør dersom de mener at betingelsene ikke er gode nok.

Fiskefôrproduksjon er en råvareintensiv næring, der råvarekostnaden utgjorde 84 % av omsetningen i 2013. For å kunne opprettholde lønnsomheten i selskapet, er det derfor viktig at det handles råvarer inn i store kvanta og/eller at man har riktig timing og dekningsomfang på

de ulike råvarene. Timing og dekningslengde på råvarene er mye viktigere enn innkjøpsvolum fordi råvarene kjøpes på verdensmarkedet der flere av råvarene har en link mot råvarebørspriser (herunder Chicago-børsen). Biomar Norge drar nytte av å være en del av et globalt fiskefôrkonsern, der man har mulighet til å gjøre store felles innkjøp som er koordinerte og riktig timet.

Logistikk, både inngående og utgående, er et annet område som har meget stor signifikans for lønnsomheten i selskapet. Logistikkostnadene er betydelig større enn lønnskostnadene, og nærhet til markedene er derfor viktig. Selskapet har to fabrikker langs kysten, én i nord og én i sør, og det arbeides kontinuerlig med å finne bedre og mer effektive fraktløsninger.

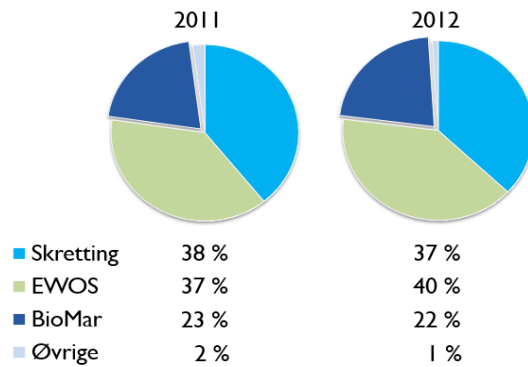
Fordi laksens appetitt er avhengig av temperatur og vekstforhold, er etterspørselen etter fiskefôr svært sesongavhengig. Det meste av produksjonen foregår i sommermånedene, slik at man risikerer å få for liten kapasitet i høysesong, mens man i lavsesong kan ha ledig kapasitet.

4.3.1 Kundene

Kundene til Biomar er hovedsakelig store og mellomstore norske lakseoppdrettere lokalisert langs hele norskekysten. Størst dekning har de imidlertid i sør, i Hordaland og Rogaland. Marine Harvest, Lerøy, Salmar og Salmon Group er blant de største aktørene, og det forhandles gjerne årlig om mengde, pris og levering. Siden selskapet tilhører en volumbransje er det viktig å selge inn kontrakter som gir en god kapasitetsutnyttelse, og et godt tilslag som sikrer volum.

4.3.2 Konkurrentene

Fôrmarkedet domineres av tre store aktører; Biomar, Ewos og Skretting. Disse står for om lag 99 % av den omsatte fôrmengden i det norske markedet. I 2014 startet Marine Harvest fôrproduksjon som dekker deler av eget fôrbehov.



Figur 7 "Omsetningen i fôrmarkedet"

Siden markedsundersøkelser viser at kundene oppfatter alle produsentene som veldig like, er prisen den viktigste konkurransefaktoren. Men kundene er kvalitetsbevisste også, og det blir jevnlig gjort benchmarkingsforsøk på fôrkvalitet hos de tre største selskapene. Både selskapet selv og kunder kjøper slike tjenester fra forsøksstasjoner, der man sammenligner fôrfaktorer og tilvekst.

Logistikk er også en viktig konkurransefaktor, og det er derfor avgjørende at man tilbyr gode leveringsmåter og –fartøy som yter god service til anleggene ved levering.

4.4 Økonomi

Biomar har hatt en formidabel økning i omsetningen fra selskapet startet og frem til i dag. I 1987 omsatte selskapet for 33.4 mill. NOK, mens i 2013 var omsetningen opp i 3.7 mrd. NOK. Dette er mer enn en tidobling, men vi kan se at resultatgraden har vært jevnt lav til tross for denne veksten i omsetning. Årsaken til dette er lave marginer i det norske fiskefôrmarkedet, som preges av sterk konkurranse mellom de tre største aktørene. Selskapet hadde i 2010 et årsresultat på 251 mill. NOK, og skyldes gevinst ved salg av aksjer i Sjøtroll Havbruk AS på 190 000 mill. NOK. I 2011 hadde selskapet et underskudd på 31 mill. NOK, og reduksjonen i resultatet skyldes tap ved nedskrivning av selskapets aksjepost i Lerøy Seafood. Egenkapitalprosenten har vært relativt stabil de siste årene, og har med unntak av i 2011 ligget på over 20 %. Ved utgangen av 2013 var denne på over 25 %.

(Alle tall i hele 1000)	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007	1997	1987
Omsetning	kr 3 704 509	kr 3 050 343	kr 3 079 234	kr 2 180 585	kr 2 340 000	kr 2 267 402	kr 1 824 685	kr 726 866	kr 33 445
Årsresultat	kr 21 759	kr 78 982	kr -31 232	kr 251 005	kr 65 144	kr 13 683	kr 52 231	kr 17 782	kr 2 184
Resultatgrad	2,9 %	2,9 %	1,9 %	1,2 %	3,5 %	1,1 %	2,0 %	5,9 %	
EK i %	25,4 %	21,2 %	15,8 %	21,6 %	28,8 %	20,2 %	25,15 %	17,50 %	

Tabell 5: Økonomiske nøkkeltall

Det er gjort betydelige investeringer i Biomar Norge etter at de ble en del av Biomarkosernet, og i 2011 stod det klart en ny produksjonslinje ved fabrikk på Myre. Det foreligger også planer om å øke kapasiteten ved fabrikk på Karmøy.

4.5 Utsiktene fremover

Den norske oppdrettsnæringen er en næring i vekst, og prisen på laks har stort sett vært høy de siste årene. Dette har gitt gode forutsetninger for vekst i fôrbransjen. Bransjen preges likevel av lave marginer, og for å overleve må selskapene kontinuerlig arbeide med å holde kostnadene nede. Utsiktene framover er gode, og det eksisterer positive forventninger til lakseprisen og til videre vekst i totalmarkedet.

I fôrbransjen er det økende fokus på bærekraft. Biomar er opptatt av at råvarene i produksjonen er bærekraftig, og at man ikke anvender menneskeføde til fiskefôr. De har også en miljøprofil, og i 2012 lanserte Biomar det gassdrevne fraktskipet «Høydal» som et ledd i utviklingen av miljøvennlig transport langs norskekysten.

Det finnes likevel noen utfordringer som fôrprodusentene står overfor som en del verdikjeden i oppdrettsnæringen. Sykdom i merdene er blitt et stadig økende problem for fiskeoppdretterne. Oppdrettslaks som rømmer og som påstås å overføre lakselus til den ville laksebestanden har vært bakgrunn for store medieoppslag. Men sykdom får også konsekvenser for fôrprodusentene; det fører til nedslakting og dermed tap av inntekter. Det arbeides derfor med å utvikle fôrtyper som kan forebygge luseangrep og bedre helsetilstanden i anleggene.

KAPITTEL 5 – Empiriske funn

I dette kapitlet presenteres de funnene som er blitt gjort i forbindelse med innsamling av empiriske data i caset. Dette danner grunnlaget for analysen i kapittel 6, og konklusjonene i kapittel 7.

5.1 Hvilken regnskapsinformasjon finnes i selskapet?

Det finnes hovedsakelig fire typer økonomiske rapporter i selskapet; budsjett, driftsregnskap, kostnadsrapporter og diverse lønnsomhetsanalyser. Foruten dette utarbeides det årlig et eksternt regnskap i henhold til gjeldende lovverk.

Budsjettprosessen foregår i august, september og oktober. Budsjettarbeidet starter opp allerede etter fellesferien, der det legges opp løp for neste års budsjett. Det gjøres også kvartalsvis oppdatering av budsjettet, prognoser og EBIT- forventninger, ved inngangen til andre, tredje og fjerde kvartal. Forhandlingene med kundene skjer hovedsakelig før høysesongen i juni, slik at det er mye som kan endre seg i forhold til de forutsetningene som ble satt i budsjettet. Informantene forteller at i første halvår er budsjettet et sentralt styringsverktøy, men at etter dette er det prognosene som gjelder: «*andre halvår synes jeg prognosene er best for da er det ferske tall, oppdaterte tall*» (informant 2). Resultatprognosen er kundefordelt og produktfordelt, og det gjøres vurderinger på salgsmulighetene, fordelt på kunde og på produkt.

Det er flere ting som ligger til grunn ved utarbeidelsen av budsjettet. Både inntjeningen året før og inntjeningen inneværende år er faktorer som spiller inn. Vurderinger av egen markedssituasjon og egen salgskontraktbase, i tillegg til makrohensyn som utsikter og vekst i totalmarkedet. Kostnadserfaringer på faste- og produksjonskostnader er også relevant, og det gjøres analyser og vurderinger på salg og bruttofortjeneste ut fra et øyeblikksbilde og framtidsutsikter. På en del av det som kan defineres som «faste kostnader» brukes fjorårets budsjett som en rettesnor, sammen med en faktiske kostnadsutviklingen. Budsjettarbeidet foregår etter det informant 3 betegner som «*syvende- far- i –huset- prinsippet*». Prosessen starter på avdelingsnivå, der hver av mellomlederne leverer inn forslag til budsjett. Budsjettet skal godkjennes av avdelingsleder, før det skal opp til godkjenning hos den norske toppledelsen. Det sys deretter sammen et helhetlig budsjett for Biomar Norge som skal godkjennes av konsernledelsen.

Hver måned utarbeides det et driftsregnskap som distribueres i selskap og konsern. Dette er en månedlig regnskapsavslutning som viser total inntjening og resultat for periode og hittil i år, sammenlignet med budsjett og prognoser. Rapporten inneholder også balanse og kontantstrøm, i tillegg til KPI fra fabrikk, omsetning og marginer.

Måned 20xx	Faktiske tall	Budsjettall	Prognose	Forrige år
Fiskefôr i tonn				
Netto salg				
Bruttofortjeneste				
Bruttofortjeneste pr. tonn				
Produksjonskostnader				
Produksjonskostnader pr. tonn				
Totale faste kostnader				
Avskrivning tap på fordringer				
EBIT				
Resultat (før tilknyttede selskap)				

Tabell 6: Forenklet versjon av månedlig resultatrapport (oversatt til norsk)

All fakturahåndtering og behandling i den enkelte avdeling går til regnskapsavdelingen, og ved regnskapsavslutningen blir det også rapportert egne kostnadslistene til hver enkelt avdeling, der det følges opp på både faste og variable kostnader i forhold til budsjett.

Det rapporteres både på dekningsbidrag pr. kunde og pr. produkt og på reseptkostavvik. Selskapet har en oversikt på hvilke produkter de har god margin på og hvilke som det er mindre gode marginer på. Det gjøres også beregninger hvilket bidrag man har på hver enkelt kunde og på det produkt hver enkelt kunde kjøper. Ved behov for større investeringer knyttet til drift benyttes rapporter der man begrunner behovet og viser til lønnsomhet

De siste årene har det vært en tett oppfølging på input, reseptstyring, og dette er ifølge informantene fordi resepten er sentral i inntjeningen. Det blir derfor i mye større grad benyttet og fulgt opp på målresepter, men det er i hovedsak mål på dekningsbidrag og salg som er styringskriteriet til Biomar Norge.

5.1.1 Regnskapssystemets oppbygging og utforming

I 2013 innførte selskapet et nytt ERP- system, og implementeringen av det har vært en omfattende jobb. Det er et pågående arbeid med å få ut tilpassede rapporter, og å lære folk

opp til å ta systemet i bruk. Det har vært noen utfordringer: *«Det er fint å dytte masse informasjon inn, men hvis du ikke får det ut på en ordentlig måte...»* (informant 1).

Regnskapssystemet er innført av konsernet, og er et fleksibelt system tilpasset de behovene som selskapet har. Det skal blant annet gjøre det mulig å skreddersy rapporter. De enkelte avdelingslederne har nå mulighet til å gå inn og se på økonomisk status i egen avdeling, uten å gå veien om økonomiavdelingen: *«det går da på kostnadsbruk i egen avdeling, i forhold til budsjett»* (informant 3), og informant 7 legger til: *«Jeg kan spørre på intervallene. Og så se hva som er bokført.»*

Innsyn i regnskapet til selskapet som helhet er det fortsatt bare regnskapsavdelingen og toppledelsen som har. Regnskapssystemet har dessuten administrative begrensninger i form av beløpsgrenser, og hvert nivå i organisasjonen har definerte fullmakter som sier noe om hvilke beløp man kan innvilge før det må godkjennes av neste overordnede. Også den norske selskapsledelsen har beløpsgrenser; *hvis det er under en million kr i kostander på [investeringen], så kan det avgjøres i toppledelsen i Norge. Over en million så går det til konsernbehandling»* (informant 4).

5.1.2 Internasjonalt datterselskap- fordeler og utfordringer

Det at selskapet er en del av et internasjonalt konsern byr på noen utfordringer: *«Vi får en del krav på oss egentlig bare betyr at vi må sørge for å ha system i rotet. Og det er en del krav som må innfris, egentlig er det en naturlig del av å være i et konsern.»* (Informant 3). Å være med i et internasjonalt konsern betyr også det er en viss risiko i forhold til valuta, og at man er eksponert for endringer i valutakursene. Informantene gir ikke inntrykk av at forskjell i valuta mellom mor- og datterselskap er grunnlag for konflikt og at valuta ikke oppleves som noen utfordring i styringen av selskapet. Informant 2 sier i denne sammenhengen at: *«Det er jo en del av den forretningsrisikoen som de har som eier av et norsk selskap.»*

I årsberetningen for 2012 står det at: *«Selskapet praktiserer i størst mulig grad sikring av selskapets råvarekostnader mot salgsinntektene. Dette innebærer blant annet at det foretas valutasikring av råvarekjøp i fremmed valuta»*. Dette bekreftes av informantene, og informant 7 forteller *«dette med valutasikring er noe som vi er kjent med, det vi jo gjort i mange år»*.

Et område som kan være en utfordring når selskapet er en del av et internasjonalt konsern er språket: *«Det vi ser det er at språket blir internasjonalisert. Også mer og mer kommunikasjon endres fra norsk til engelsk, spesielt. Og det er det nok ikke alle som takler like greit, og*

spesielt hvis du kommer på et lavere nivå i organisasjonen. Så det kan være en utfordring.» (Informant 5). Informant 2 peker på at det å tilhøre et konsern i enkelte sammenhenger kan by på samarbeidsutfordringer fordi «det kan være ulike interesser ute og går», men føyer til: «*jeg vil si at fordelene er større enn ulempene [...] nå er vi kommet inn i et konsern som satser på næringen, som satser på Biomar, og som satser på fiskefôr og ønsker å utvikle selskapet.*» Dette bekreftes av informant 6: «*Etter at vi ble danskeid, så ble det jo større vilje til å investere. Så det har jo egentlig vært en fordel.*» En annen fordel som blir trukket frem er at ved å være en del av en større enhet er stordriftsfordeler; man har mulighet til å kjøpe råvarer i store kvanta, noe som både gir lavere innkjøpspris og lavere fraktkostnader. Informant 7 forklarer:

«Volum er jo en ting når du skal handle kontrakt, for eksempel, for å få en bra pris. Og der har vi, over år nå, jobbet veldig tett med å kjøpe felles kontrakter, altså tegne kontrakter for å få større volum. Sammen med andre land, som hører til Biomar [...], så frakter vi også slik at vi tar med råvarer og fordeler dem på ulike fabrikker. For å få ned fraktkostnaden.»

Man har også muligheten til å benytte seg av andres erfaringer: «*så er det noen fordeler rundt at man kan lære av hverandre. Såkalt Best Practice er jo viktig å prøve å innarbeide, man må prøve å unngå å oppdage hjulet på hvert sted.*» (Informant 2).

Biomarkonsernet har selskaper rundt i hele verden, og dette betyr at man må forholde seg til andre land og følgelig også andre kulturer; «*Det klart det er store kulturforskjeller, landene imellom. Og ulike måter å løse problemer på, ulike innfallsvinkler til de forskjellige problemstillingene*» (informant 3). Dette bekreftes av informant 4, som forteller at det er forskjell på maktavstand innad i konsernet: «*jeg har besøkt mange av fabrikkene, men jeg ser jo at vi skal ikke lenger enn til Skottland for å finne en annen holdning mellom sjef og arbeider, for eksempel. Hvilken frihet de ansatte har til å gjøre ting og sånn, det er stor forskjell.*» Også innad i det norske selskapet registreres det kulturforskjeller: «*Det er jo kulturforskjeller i Norge også. Så når du blander nordlendinger og vestlendinger, så ser du at det er kulturforskjell. Kortere linjer, og folk bare hiver seg uti ting her oppe, vi trenger ikke å spørre en sjef for å gjøre noe, har jeg inntrykk av!*» (Informant 6).

Informantene gir likevel et inntrykk av at kulturforskjellene i liten grad påvirker deres daglige virke, og informant 2 avslutter med å si:

«Det er en del forskjeller, rundt det. Men likevel så har ikke det heller noen stor betydning i det daglig operative, vi opererer jo i det norske markedet, og vi har ingen

stor rotasjon på folk mellom ulike land. Vi er jo på en måte et selvstendig selskap, og det er også de andre selskapene. Som alle rapporterer til Biomar Group.»

Biomarkonsernet har en policy for internprising, og den har ifølge informantene vært i drift i mange år. Den er utarbeidet for å møte kravene i forhold til dokumentasjon mot skattemyndigheter, som fra tid til annen har revisjon på akkurat dette. Av hensyn til dette er det viktig å ha transparente systemer som kan etterprøves og dokumentasjon på intern handel. Dette er et fokusområde for konsernledelsen, og det foregår en del rapportering på intern handel. Denne handelen består i støtteproduksjon, der det ved manglende kapasitet og høy etterspørsel kan man få avlaste en fabrikk ved å utføre deler av sin produksjon ved andre fabrikker. På grunn av store sesongsvingninger kan dette være et alternativ i en «peak», men skjer i et meget lite omfang. Ekstra transportledd og frakt gjør at dette fort blir ulønnsomt, men det kan være et alternativ for å beholde en markedsandel utover i lavsesong også. Informant 2 spesifiserer: *«Da har vi retningslinjer for interntransaksjoner som skal dekke de variable kostnadene pluss en andel av de faste i henhold til de modellen vi har, det er jo egentlig budsjetterte kostnader. Altså gjennomsnittskostnader pr. kilo, så det er modellen, men som sagt så har vi vel erfaring med at det er ugunstig med støtteproduksjon»*. Det finnes i tillegg til støtteproduksjon en permanent produksjon av settefiskfôr ved andre fabrikker, fordi fabrikkene i Norge mangler utstyr til produksjon av denne typen pellet, men dette er i veldig liten skala og utgjør bare ca. 1 % av omsetningen til selskapet.

5.1.3 Oppsummering

Det finnes hovedsakelig 4 typer økonomiske rapporter i Biomar; budsjett, driftsregnskap, kostnadsrapporter og diverse lønnsomhetsanalyser.

Hver høst utarbeides det et budsjett for neste år, og dette oppdateres med såkalte prognoser hvert kvartal i budsjettåret. Grunnlaget for utarbeidelsen av budsjettet er en kombinasjon av historiske faktorer, selskapets nåværende situasjon og vurderinger av framtidutsiktene i totalmarkedet. I budsjettprosessen skal budsjettet gjennom i flere ledd i selskapet før det skal godkjennes i konsernledelsen.

Driftsregnskapet utarbeides og distribueres på månedsbasis, og konsernet har innført et nytt ERP- system som er skreddersydd for Biomar og deres behov for rapportering.

Biomar Norge opererer i en internasjonal kontekst, og dette byr på utfordringer; valuta, språk og interessekonflikter blir nevnt, men det er bred enighet om at fordelene veier opp for ulempene; større investeringsvilje, stordriftsfordeler og mulighet for å lære av hverandre i

konsernet. De ansatte opplever at det er kulturforskjeller innad i Biomar konsernet, men at dette ikke har noen betydning for deres daglige drift.

Det foregår interne transaksjoner i konsernet, og for det norske selskapet dreier det seg i hovedsak om støtteproduksjon og permanent produksjon av settefiskfôr. Biomar har hatt en policy for internprising i mange år, og dette er et fokusområde for konsernledelsen.

5.2 Hva brukes regnskapsinformasjonen til?

5.2.1 Regnskapet som beslutningsgrunnlag

Regnskapsinformasjon blir lagt til grunn når det fattes økonomiske beslutninger i selskapet, noe som bekreftes av samtlige informanter. Informant 7 forklarer at *«du har jo tall du må holde deg til. Det er jo derfor du har budsjett. Og da tar jeg noen valg i forhold til dette. Og følger med på hvor vi er hen. Og det gjør de andre også»*.

Spesielt når det kommer til beslutninger om investeringer legges regnskapsinformasjon til grunn: *«Alle investeringer skal jo godkjennes, man skal regne på at det er fornuftig å gjøre det.»* (Informant 1). Informant 5 forklarer også at det stilles strenge krav til lønnsomhet innen et gitt tidsrom: *«Vi har jo et steinhardt krav om payback i Biomar. Så hvis vi ikke har god nok payback, så får vi ikke den investeringa. Eller ikke kan ta den beslutningen, med mindre det er et myndighetspålagt krav.»* Dette bekreftes av informant 4, som sier:

«Hvis vi skal ei forbedring så må jeg søke en såkalt IAF, investment approval form. Som må gå inn til ledelsen [...] Men der må regne en payback, gjøre en payback-beregning, hvor lang tid vil det ta å tjene inn dette. Og det er ganske strenge krav: 3 år, hvis du kommer over 3 år på inntjening, så er det nesten ikke vits å...»

-Informant 4.

Selskapet benytter ulike lønnsomhetsanalyser når de skal fatte økonomiske beslutninger.

Informant 2 forklarer:

«[vi] gjør analyser på produkter og på dekningsbidrag pr. produkt og pr. kunde og på kanskje like spesielle produktgrupper. Ja, og reseptene, hvilke reseptkost oppnår vi i forhold til de måletallene vi har. Sånne type ting. Så det er jo sammensatt, det er ikke bare selve regnskapsrapporten, det er jo bare på en måte en aggregert sak, men her er jo en del forklaringer bak som vi prøver å egne rapporter på. Rett og slett.»

-Informant 2

Disse strenge kravene gjelder likevel ikke alle områder av driften. En av informantene uttalte at i forbindelse med investeringer i forhold til helse, miljø og sikkerhet at: *«jeg tror aldri [...] at jeg har møtt motstand, ovenfra, hvis vi har hatt fornuftige forklaringer på hvorfor vi må gjennomføre noe som ikke er budsjettert som medfører kostnader. Der synes jeg selskapet har vært helt enestående!»* (Informant 3).

I tillegg til lønnsomhetsanalysene kan det være andre forhold som spiller inn når det skal fattes beslutninger omkring dette med investeringer: *«Det kan være spesielle forhold; kundekrav, kundeforventninger, det kan være plutselige ting som kommer opp i råvaremarkedet som gjør at vi må ta beslutninger kjapt»* (Informant 3). Dette bekreftes av informant 6, som legger til: *«dersom jeg har et kundekrav som gjør at dersom vi skal få den kontrakten, så må vi gjøre sånn og sånn, da må vi ha en sånn båt, og den må ha det utstyret, så kan det hende at vi kjøper det utstyret.»* Det nevnes også av en informant at grunnlaget for en beslutning om å investere ikke nødvendigvis er begrunnet i økonomisk vinning, men at det er mer langsiktige mål som skal nås: *«jeg tenker at alle har jo en strategi og en visjon, hvor de vil... hvilken vei de vil gå, liksom, på en måte, så det kan jo å være med på....at... skal vi vokse å få et bedre resultat, så må man kanskje gjøre noen investeringer som... eller ta en retning som kanskje ikke er så grunnet i økonomi»* (informant 1), men føyer til: *«altså, til syvende og sist, alt man gjør er jo for å tjene mer penger!»*

5.2.2 Regnskapets praktiske funksjoner

På samme måte som at regnskapsinformasjon blir lagt til grunn når man fatter beslutninger, er det med på å få gjennomslag for beslutninger. Informant 6 forklarer: *«Tall er det beste argumentasjonsverktøyet. Du kan ikke prate om hvor fint noe er, du må vise til tall.»* Informant 7 føyer til: *«så [...] lager du et regnestykke på dette. Og så legger du det fram; Her er gevinsten vår! Og da bruker vi det»*. Regnskapet skaper på denne måten også legitimitet ved at det skaper tillit til og støtte til de beslutningene som tas. Her spiller regnskapsresultatet en viktig rolle: *«Det er jo klart at har vi gode resultater, så er det lettere å få gjort ting, for eksempel investeringer. Har vi dårlige resultater, så er det verre [...].»* Dette bekreftes av informant 4: *«Hvis bunnlinja ser bra ut, så er det mye lettere å få gjennom ting. Det er det ingen tvil om.»*

5.2.1 Oppsummering

Regnskapsinformasjon blir lagt til grunn for beslutninger i Biomar, spesielt når det dreier seg om investeringer. Det stilles da krav om at man kan vise til lønnsomhet og payback. Det gjøres analyser på produkter og på dekningsbidrag pr. produkt og pr. kunde. Studien viser også at kundekrav også kan legges til grunn for beslutninger, og at det kan tas beslutninger på strategisk grunnlag. Regnskapet blir brukt for å få gjennomslag for beslutninger, og at gode regnskapstall i den sammenheng er en fordel. Regnskapsinformasjon er dessuten grunnlag for læring.

5.3 Hvordan brukes regnskapsinformasjonen?

På spørsmål om hvem som er regnskapsbrukerne i Biomar svarer informant 5 følgende: *«Det er vel egentlig alle, økonomien er jo det som er bærebjelken i vår. Tjener du ikke penger, så har du heller ikke arbeidsplass!»* Når det gjelder bruken av de månedlige regnskapsrapportene, så er det alle lederfunksjonene som har budsjettansvar i selskapet, helt ned til laveste arbeidsledernivå. Regnskapet blir også rapportert til morselskapet i Danmark, i tillegg til ledergruppen i Norge. Utover dette presenteres regnskapet fra tid til annen til de ansatte, slik at de skal få følge med på hvordan det går. *«Og så har vi det offisielle regnskapet, som i tillegg rapporteres til Brønnøysund, selvfølgelig»*, forklarer informant 2.

5.3.1 Regnskapet i tall og tekst

Regnskapet blir produsert i regnskapsavdelingen og den månedlige rapporteringen foregår hovedsakelig via mail: *«Vi avslutter jo, fullstendig avslutning den fjerde arbeidsdagen hver måned, og da har vi en rapporterings mal med en struktur på regnskapsrapporten som da rapporteres ut på mail til alle de som er definert som mottaker av regnskapet,»* forteller informant 2. Det utarbeides og rapporteres på nøkkeltall for hver avdeling, i tillegg til driftsregnskapet: *«Det går mer på nøkkeltall, KPIer og så videre, som det måles på og rapporteres på.»* Informant 3 forteller: *«Jeg får tallene i form av en detaljert kostnadsoversikt over kostnader i egen avdeling, eller eget ansvarsområde, og så får jeg selvfølgelig driftsregnskapet, hvordan det ser ut.»* En av informantene forklarer at rapportene suppleres med beskrivelser utover selve regnskapstallene:

«[Økonomidirektøren] skriver en sånn management- rapport som beskriver en mer teoretisk fremstilling av tallene, da for å forklare litt på hvorfor de er som de er. Vi har også noen marginmøter, og da inngår også regnskap, og da presenterer [økonomidirektøren]det. Et utvalg personer med ledergruppa, de som sitter på salg også, får presentert tallene også, og litt bakgrunn på hvorfor de er som de er og situasjonen.»

- Informant 1

5.3.2 Vertikal og horisontal bruk av regnskapet

På spørsmål om det rapporteres mellom avdelinger, er meningene delte. Informant 3 forteller at *«det rapporteres nok veldig lite sidelengs»* noe som bekreftes av informant 5: *«der er ikke noen rapporter som flyter på tvers mellom avdelingen.»* Det kommer likevel frem at dialogen mellom avdelingene er veldig viktig fordi de forskjellige avdelingene i selskapet har et samspill. Informant 1 forklarer: *«Det er veldig viktig, den dialogen mellom produksjon og inngående logistikk og utgående logistikk. Og salg. De må jobbe veldig tett [...] Så der er det veldig viktig med tett dialog, jeg tror de har ukentlige møter, minst, for å diskutere utfordringer.»*

Til daglig snakkes det en del om regnskap, og det er først og fremst ledende personell som er opptatt av regnskapet:

«[...] folk i min posisjon og ledernivået rett under er selyfølgelig opptatt av økonomien og de månedlige resultatene. Helt ifra de KPIene som fabrikkene står for, og det økonomiske resultat, ja. Man følger tett på, altså rapportering av salg og salgsstatus har vi jo en gjennomgang av ukentlig og jeg opplever at folk er opptatt av det og folk er opptatt av hvordan bedriften gjør det.»

- Informant 3

Spesielt når månedsrapporten er kommet er det en del diskusjoner på pauserommet, men som informant 5 forteller: *«vi opptrer jo relativt forsiktig, eller egentlig veldig forsiktig, omkring våre regnskapstall, og hvordan det ligger an. Vi er børsnotert, så vi må være litt sensitiv i forhold til hvem vi prater med og hvor prater [...]».*

5.3.3 KPI og Best Practice

Som nevnt av flere informanter blir produktiviteten i avdelingene målt ved hjelp av både finansielle og ikke- finansielle måltall, kalt KPIer. Hver avdeling har egne KPIer som de måles etter: *«For fabrikkdriften så er det timekapasitet, tidsutnyttelse, kvalitet, mengde retur, mengde dumpet vare, jeg tror faktisk det er mellom 15 og 20 tallstørrelser. Det går på produksjonseffektivitet, det går på råvareutnyttelse, det går på ferdigvarekvalitet, slike ting»* (informant 3). For andre avdelinger gjelder andre gjelder andre måltall: *«På salg, så kan det være andel, altså ulike produktmål på spesielle typer produkter. Det kan jo være på arbeidskapital, hvor mange dager lagringstid, på varelager, eller på kredittid til leverandører, og til kunder* (informant 2). Inngående og utgående logistikk måles i forhold til transportkostnad og plassutnyttelse på båt.

Avdelingsresultatene innenfor samme fabrikk blir ikke sammenlignet, for som informant 2 sier: *«vi er en verdikjede, vi jobber sammen. Vi jobber mot et felles mål, og vi har ulike interne og eksterne kunder og leverandører. Det er ikke noe naturlig å se hvor verdiene er skapt sånn isolert sett, det er en helhetstankegang, sånn sett.»* Fabrikkene i konsernet blir sammenlignet, også innad i Biomar Norge: *«Vi sammenligner fabrikk mot fabrikk. Vi sammenligner selvfølgelig Myre- Karmøy, de to mest sammenlignbare, men vi sammenligner også alle fabrikkene i Biomarkonsernet»* (informant 3). Informant 2 spesifiserer: *«De blir sammenlignet, de har de samme KPIene, det som går på oppe- tid, godkjentandel, den type tall. Og så er det selvfølgelig også at man er innenfor budsjett, innenfor de kostnadsrammene som er satt. Selvefølgelig også med kostnad pr. produsert enhet er jo faktorer som måles.»*

Informantene oppfatter ikke noen utpreget konkurranse mellom fabrikkene innad i konsernet til tross for at det blir gjort målinger på disse. Her har man mulighet til å sammenligne seg med de enkelte fabrikkene, og mot gjennomsnittet. Informant 1 forteller om forholdet mellom fabrikkene på Myre og Karmøy: *«Jeg vet at de samarbeider, og prøver å lære av hverandre for å gjøre ting på best mulig måte.»* Informant 2 forklarer: *«Vi er jo et privat selskap, som en del av et børsnotert konsern, og med de resultatene vi oppnår er det veldig fokus hele veien [...] vi har behov for å vite hvorfor; gjør vi det bra vil vi vite hvorfor og gjør vi det dårligere, så vil vi vite hvorfor».*

5.3.1 Oppsummering

Regnskapsbrukerne i Biomar Norge er alle de ansatte med budsjettansvar, ledergruppen i Norge, morselskapet i Danmark og revisor. Det utarbeides dessuten et årsregnskap etter lovkrav som blir offentliggjort for alle eksterne interessenter.

Driftsregnskapet utarbeides i regnskapsavdelingen og distribueres via e- post til alle regnskapsbrukerne. Det utarbeides også en management- rapport som skal forklare tallene i regnskapet. Det blir i tillegg til driftsregnskapet rapporter på kostnader i form av kostnadslister til avdelings- og mellomledere med kostnadsansvar.

Det er først og fremst ledende personell som er opptatt av regnskapsinformasjon, og dette resulterer i at det snakkes en del om regnskap «i gangene» på Biomar. Siden konsernet er børsnotert må man likevel være litt forsiktig med å prate om disse tingene. Det finnes ingen formell regnskapsrapportering mellom avdelingene i fabrikkene, men det foregår en tett dialog med hyppige møter.

Det blir gjort målinger på KPIer, nøkkeltall som er spesifikke for hver avdeling. Disse kan være finansielle og ikke- finansielle. Avdelingene innad i fabrikkene heller ikke sammenlignet med hensyn på resultater eller kostnadsbruk, men de to fabrikkene i Biomar Norge, og fabrikkene for øvrig i konsernet, blir sammenlignet.

5.4 Oppsummering av empiriske funn

Studien viser at det finnes hovedsakelig fire typer økonomiske rapporter i selskapet; budsjett, driftsregnskapet, kostnadsrapporter og diverse lønnsomhetsanalyser. Budsjettet for neste år blir utarbeidet på høsten, og skal godkjennes i flere ledd. Budsjettet oppdateres gjennom året ved hjelp av prognoser. Driftsregnskapet rapporteres månedlig til alle avdelinger, og til morselskapet. Alle budsjettansvarlige ledere og mellomledere får dessuten en oppdatert kostnadsrapport som viser ressursforbruket i enheten. Til sist gjøres det rapporter på dekningsbidrag, og ved investeringer benyttes egne rapporter der det må vises til prosjektets lønnsomhet.

Biomars ERP- system er skreddersydd for selskapet, og skal gjøre det mulig å ta ut formålstjenlige rapporter. Det er også tilpasset slik at den enkelte leder kan gå inn og se på eget kostnadsforbruk uten å gå veien om økonomiavdelingen.

Det at Biomar Norge er en del av et internasjonalt konsern har noen konsekvenser for driften. Selskapet foretar valutasikring av råvarekjøp som gjøres i fremmed valuta, og de har egne retningslinjer når det kommer til prising av interne transaksjoner. Videre merker aktørene i det norske datterselskapet at det er kulturforskjeller innad i konsernet, men at dette ikke påvirker den daglige driften. De opplever derimot at det å være med i et stort konsern har hatt en positiv effekt for selskapet; de er med i et selskap som satser i bransjen, de drar nytte av stordriftsfordeler, og selskapene lærer av hverandre.

Regnskapet blir lagt til grunn når det skal fattes økonomiske beslutninger i selskapet. Når det skal gjøres større investeringer, må det vises til lønnsomhet, og selskapet har strenge krav til payback. Det vises likevel til at ikke alle beslutningene trenger å være begrunnet i umiddelbar økonomisk vinning, men at de kan ha et strategisk formål». Regnskapsinformasjon blir brukt for å få gjennomslag for beslutninger, og gode regnskapsresultater gjør dette enklere.

Regnskapsinformasjon skaper legitimitet, og det skaper grunnlag for læring. Ved at de er opptatt at av hvordan man kommer frem til resultatene lærer selskapet av egne prestasjoner. Best Practice gir selskapet muligheten til å lære av andre.

Regnskapsbrukerne i selskapet er alle leder og mellomledere med budsjettansvar, konsernledelsen og eksterne brukere som anvender årsregnskapet. Regnskapet blir rapportert pr. mail, men det suppleres med beskrivelser utover selve tallene for å gjøre det mer begripelig. Driftsregnskapet rapporteres vertikalt til alle lederfunksjoner, mens den horisontale rapporteringen er litt mer uformell. Det rapporteres på produktiviteten i alle avdelingen ved hjelp av KPIer, og disse er forskjellig i alle avdelingene. Det blir ikke foretatt noen sammenligning av resultater *mellom* avdelingene innen en fabrikk, men at det til en viss grad foretas sammenligninger mellom fabrikkene i det norske selskapet. Det er likevel på overordnet nivå at dette gjøres systematisk. Konsernledelsen sammenligner fabrikkene i konsernet med hensyn på resultat og publiserer dette innad i konsernet.

KAPITTEL 6- Analyse

I dette kapitlet analyseres og drøftes de empiriske funnene i kapittel 5 opp mot det teoretiske rammeverket i kapittel 2. I kapittel 7 avsluttes analysen med konklusjon i henhold til studiens problemstillingen og forskningsspørsmål.

6.1 Regnskap i et internasjonalt datterselskap

Organisasjonen og omgivelsene utgjør til sammen den konteksten som regnskapssystemet er en del av, og det foregår et samspill mellom disse (jfr. Fig. 2.4.2) (Hansen, 2005).

Dokumentstudier og intervjuer viser at omgivelsene til Biomar består av eiere, kunder, leverandører og konkurrenter. I tillegg har man øvrige interessenter, som for eksempel kreditorer og myndigheter.

Organisasjonen består dessuten av mennesker med forskjellige interesser, oppgaver og perspektiver (Flamholtz, 1996), og sammen dets *fysiske* lokalisering utgjør også dette en del av konteksten. Alle disse elementene har innvirkning på organisasjonen og organisasjonens kontrollbehov. Denne studien har sett på bruken av regnskapsinformasjon i Biomar Norge med særlig vekt på den internasjonale konteksten de opererer i.

6.1.1 Styringsutfordringer

Anthony and Govindarajan (2007) hevder at styringen av utenlandske selskaper i praksis foregår på samme måte som de nasjonale, men at et datterselskap er underlagt lover og regler i det landet det befinner seg i. Det er likevel tre områder som er mer utfordrende hos selskaper med drift i flere land; kulturforskjeller, internprising og valutakurser (Anthony & Govindarajan, 2007). Selv om den daglige driften og i liten grad er påvirket av at eierskapet er dansk, viser denne studien at de ansatte registrerer kulturforskjeller innad i konsernet. Dette går først og fremst på det med maktavstand, der de ansatte forteller at avstand mellom sjef og arbeider i Norge er mindre enn i blant annet Skottland. Det påpekes likevel av flere at det eksisterer en viss kulturforskjell også mellom de to fabrikkene innenfor det norske selskapet. Begge disse fabrikkene er lokalisert i Norge, på forskjellig kant av landet.

Internprising omhandler prising av transaksjoner mellom tilknyttede selskap, og dette blir mer komplisert når det dreier seg om multinasjonale selskaper der transaksjonene skjer mellom land (Bjerke, 1997; Gussiås, 2006). Studien viser at internprising påvirker selskapet til en viss grad. Fast produksjon av settefiskfôr ved andre fabrikker og tidvis støtteproduksjon ved andre selskaper gjør at konsernet har utarbeidet en egen policy for hvordan man håndtere denne typen transaksjoner. Det er strenge krav til dokumentasjon i forhold til dette for å hindre manipulering av internprisen (Hansen & Svendsen, 1996), og dataene fra undersøkelsen viser at dette har ført til at Biomar bevisst har valgt å utforme et transparent regnskapssystem med dokumentasjon på intern handel som enkelt kan etterprøves. Det er likevel hovedsakelig konsernledelsens fokusområde, men det foregår en del rapportering mellom selskapene i forhold til dette.

Informantene gir ikke noe uttrykk for at valuta er en stor utfordring for selskapet, selv om teorien sier at dette er et område som representerer en styringsutfordring for multinasjonal selskaper (Anthony & Govindarajan, 2007). Det er ikke slik at studien viser at disse utfordringene ikke finnes, men at informantene i det norske selskapet opplever ikke at de er sterkt berørt. Årsaken kan være at konsernet, i tråd med Anthony and Govindarajan (2007), ikke holder ledelsen i datterselskapene ansvarlig for eventuelle omregningseffekter.

Studien viser at det norske datterselskapet er berørt av disse styringsutfordringene som Anthony and Govindarajan (2007) presenterer i forhold til multinasjonale selskaper, men at ingen av disse punktene representerer noe større problemområde. Årsaken til dette kan være at teorien er utviklet i sentralenhets- perspektiv, og at disse utfordringene derfor kan være mye mer fremtredende i morselskapet.

I tillegg til de utfordringene som blir påpekt i teorien, viser informantene til at språk er en utfordring i multinasjonale selskaper, særlig på de lavere nivåene i organisasjonen. Kommunikasjonen mellom selskapene i konsernet foregår på engelsk, og særlig med en teknisk sjargong kan dette være et problem dersom man ikke har tilstrekkelige språkkunnskaper.

Studien viser også at selv om det å være en del av et internasjonalt selskap medfører en del utfordringer, så har det også noen fordeler. Muligheten til å høste stordriftsfordeler ved at råvarer handles inn i store kvanta er en viktig fordel i et marked som er preget av lave marginer. Muligheten for å lære av hverandre blir også tatt frem som en fordel, dette blir behandlet i avsnitt 6.2.3.

6.1.2 Regnskapssystemet i Biomar

Merchant and Van der Stede (2012) definerer et kybernetisk kontrollsystem som et system som måler, sammenligner med en forhåndsbestemt standard og dersom avvik oppdages; iverksetter korrigerende tiltak. Biomars kybernetiske kontrollsystem består av budsjett, i tillegg til finansielle og ikke- finansielle prestasjonsmålinger.

Budsjettet blir utarbeidet på høsten, og fungerer som en ressursallokeringsplan. Selskapet utarbeider månedlig et driftsregnskap som måles opp mot de forutsetningene som er satt i budsjettet. Dette er tråd med Hansens (2005) teori om at budsjettet brukes både ex post og ex ante, altså til planleggingsformål og til å måle det som faktisk har skjedd. Foruten driftsregnskapet, rapporteres det også månedlig oppdaterte kostnadslister til de enkelte budsjettansvarlige lederne, også med det formål å måle faktisk ressursforbruket i forhold til det planlagte (budsjettet). Driftsregnskapet viser tall fra selskapet som helhet, og er mer formelt enn kostnadsrapportene. Det rapporteres til alle lederfunksjoner med budsjettansvar, i tillegg til konsernledelsen og den norske ledergruppen. Kostnadslistene er mindre formelle og rapporteres individuelt til hver enkelt budsjettansvarlig.

Eksternregnskapet utarbeides årlig i henhold til regnskapsloven og aksjeloven, og publiseres i Brønnøysundregistret.

6.1.3 Utforming og oppbygging av regnskapssystemet

Ifølge Opstad (2013) kan en organisasjon som har klare mål kontrolleres på to måter; enten ved mål- og regelstyring eller ved ren målstyring. Hvilken av disse kontrolltypene er avhengig av hvorvidt de som styrer har kunnskap om årsak- virkningssammenhengen i de prosessene de ønsker å styre. Det er ifølge informantene et stort fokus på resultater i selskapet, og det er mål på dekningsbidrag og salg som er styringskriteriene til Biomar. Studien viser likevel at det er et høyt fokus på ressursstyring (regelstyring) også. Budsjettet er ifølge alle informantene et sentralt styringsverktøy som oppdateres kvartalsvis, og Opstad (2013) viser til at budsjettet brukes til ressursstyringsformål. Likeledes er fordeling av ressurser på koststed en måte å styre ressurser på ved å holde fokus på kostnadsbruken. Informantene forteller at de hver måned får oppdaterte kostnadslister, og at det tett oppfølging på kostnadsbruken i forhold til budsjett. Aktørene i selskapet begrenset tilgang til ressurser ved at beløp over en viss størrelse må godkjennes av nærmeste overordnede. I sum kan man si at disse tiltakene er en måte å kontrollere at det ikke blir brukt mer ressurser enn det som er tildelt. Resultatet av studien viser at Biomar benytter både mål- og regelstyring.

Bjørnenak and Olson (1999) viser i sin modell til at regnskapssystemet består av to dimensjoner; scopedimensjonen og systemdimensjonen. Førstnevnte refererer til regnskapssystemets virkeområde, og regnskapsmodellen må kostnadsinformasjon og resultatmål til objekter. Studien viser at hver avdeling blir målt på kostnadsbruk. De har egne nøkkeltall (KPIer) som de blir målt på, og disse nøkkelindikatorne skal fange opp aktivitetene i avdelingen med hensyn på ressursbruk og effektivitet. Det anvendes både finansielle og ikke- finansielle måltall.

Biomar er en industribedrift, og kjennetegnes således av stort produksjonsvolum og lave marginer. Volum og pris er derfor viktige faktorer som styrer variasjoner i kostnader og resultatmålene. Det blir regnet på dekningsbidrag pr. kunde og pr. produkt for å kontinuerlig holde øye med lønnsomheten, og det blir regnet på reseptkostavvik.

Systemdimensjonen i Bjørnenak og Olsons (1999) modell viser til sammenhengen mellom systemutformingen og bruker. Ifølge modellen kan en bedrift ha både midlertidige og permanente regnskapssystemer. I 2013 fikk Biomar et nytt ERP- system som er felles for Biomarkonsernet. Dette systemet er permanent, og det rapporteres månedlig fra det (driftsregnskapet og kostnadsregnskap). Det kommer ikke fram av studien at selskapet har noen midlertidige systemer. Ifølge modellen til Bjørnenak and Olson (1999) kan regnskapssystemet være globalt eller lokalt. Det nye systemet som ble innført i 2013 i hele konsernet kan sies å være et globalt system. Driftsregnskapet rapporteres til alle avdelinger og til sentralt til konsern. Avdelings- og mellomledere har dessuten begrenset tilgang i regnskapssystemet, og får bare innsyn i egne koststeder. Det rapporteres også avdelingsvis med egne kostnadslister, og man kan på den måten betrakte det som et lokalt system. Ut fra funnene i studien ser det ut som Biomar har et todelt regnskapssystem som er både globalt og lokalt.

Regnskapssystemet i selskapet har hyppig rapporteringsfrekvens, med drifts- og kostnadsrapportering på månedsbasis. Ifølge informantene kan man med dette nylig innførte systemet også når som helst ta ut rapporter på egen kostnadsbruk når som helst, slik at man kan danne seg et bilde av hvordan man ligger an i forhold til budsjettet. Dette er i tråd med det Bjørnenak and Olson (1999) kaller for et operativt orientert regnskapssystem.

6.1.4 Oppsummering

Selv om Biomar Norge opererer i en internasjonal kontekst opplever aktørene at dette i meget liten grad har noen innvirkning på den daglige driften. Det eksiterer kulturforskjeller innad i konsernet, men dette skaper ikke noen spesiell utfordringer for den norske ledelsen.

Internprising blir ofte betraktet som en utfordring for multinasjonale selskaper, men Biomarkonsernet har utarbeidet en policy for hvordan dette skal foregå, og ved å tilrettelegge for innsyn i systemene omkring dette opplever det norske datterselskapet ikke dette som et problematisk område. Forskjeller i valutakurser mellom mor- og datterselskap har liten betydning for Biomar Norge. Det handles en del i fremmed valuta, og valutasikring skal sikre kostnadene mot inntektene.

I deler av selskapet kan språket oppleves som en utfordring, men generelt sees det på som positivt å være en del av et internasjonalt selskap, ved at man blant annet drar nytte av stordriftsfordeler.

Regnskapet er sammen med budsjettet Biomars kybernetiske kontrollsystem, og kontrollen oppnås gjennom både mål- og regelstyring. Dette gjøres ved at hver avdeling blir målt på ressursforbruk, og variasjoner i resultat og kostander kan tilskrives faktorer som volum og pris. Regnskapssystemet er permanent og operativt orientert, og det er todelt med både et globalt og et lokalt system.

6.2. Regnskapssystemets funksjon

Det teoretiske rammeverket viser at regnskapssystemet har flere funksjoner, både tiltenkte og praktiske. I dette delkapitlet ser vi på hva regnskapet i Biomar faktisk brukes til, sett i forhold til teori.

6.2.1 Beslutning og kontroll

Ifølge Mellemvik and Olson (1996) og Mellemvik et al. (1988) kontroll og beslutningstaking de to hovedfunksjonene til regnskapssystemet. I kontrolløyemed skal regnskapsinformasjonen brukes for skaffe nøyaktig informasjon om ressursbruk. Studien min viser at selskapet anvender budsjett å kontrollere ressursbruken. Alle transaksjoner blir registrert i regnskapssystemet og det faktiske ressursforbruket sees i forhold til planlagt ressursforbruk. Videre sier teorien at regnskapsrapporter bør fremskaffe informasjon som er av nytte når man skal fatte beslutninger (Mellemvik et al., 1988; Mellemvik & Olson, 1996). I tillegg til driftsregnskapet gjøres det lønnsomhetsanalyser i forhold til både produkter og kunder. Fordi at selskapet driver i et marked med små marginer er det hele tiden viktig å holde øye med lønnsomheten i det som gjøres, og slike analyser er derfor et viktig verktøy. En slik analyse kan derfor vise hvorvidt et salg er lønnsomt, både i forhold til mengde og pris. Også ved investeringer blir økonomiske rapporter benyttet, der man kan se på lønnsomheten i prosjektet over tid. Driftsregnskapet er aggregerte tall og viser til den generelle lønnsomheten i driften. Funnene i studien viser at regnskapet blir brukt både til beslutnings- og kontrollformål, og dette er i tråd med teorien til Mellemvik et al. (1988); Mellemvik and Olson (1996).

6.2.2 Kontroll og styring på distanse

Regnskapssystemet muliggjør kontroll og styring på distanse, der det fungerer som et mellomledd som oversetter mellom kontekster og gjør det mulig for et morselskapet å gripe inn overfor datterselskapet ved behov (Kirk & Mouritsen, 1996). Ifølge Hansen (2005) kan det være forskjell på hvordan fjerne og nære enheter bruker regnskapsinformasjon. Cooper (1992) viser til at sammenligning og standardisering etter en felles mal gjør det mulig å forflytte makt fra lokalt til sentralt hold. Når virkeligheten blir presentert ved hjelp av tall og ord i fører dette til at aktiviteter blir uavhengig av tid og sted (Hansen, 2005). Studien viser at Biomar Norge rapporterer regnskap på drift fast en gang i måneden. Driftsrapporten sendes etter en satt standard til konsernledelsen, som så sammenligner driften til det norske selskapet

med de andre datterselskapene. Disse funnene tyder på at regnskapet blir brukt av konsernledelsen til å opprettholde kontroll over datterselskapene på distanse ved hjelp av sammenligning.

6.2.3 Praktiske funksjoner

I tillegg til de tiltenkte funksjonene har regnskapet ifølge Gårseth-Nesbakk and Timoshenko (2014) og Mellemvik et al. (1988) en del andre funksjoner også. Delegering av ansvar og evaluering av prestasjoner er funksjoner som kan tilskrives regnskapet. Dette sammen med den vertikale accountabilityen som vi kommer tilbake til i forbindelse med bruken av regnskap, avsnitt 6.3.1. Regnskapssystemet, som vi tidligere har nevnt, består av et budsjett som fordeler ressurser og driftsregnskapet som kontrollerer hvorvidt det er samsvar mellom planlagt og reell ressursbruk. Alle ansatte med budsjettansvar blir holdt ansvarlig for kostnadsbruken i egen avdeling ved at det utarbeides detaljerte kostnadslister på månedsbasis. Dette gir dessuten ledelsen mulighet til å evaluere de ansattes handlinger, og vi kan derfor si at det er samsvar mellom teori og praksis.

Aktørene i Biomar benytter regnskapsrapporter, og ifølge teorien er dette med på å legitimere organisasjonen, fordi regnskapet reflekterer organisasjonens handlinger (Mellemvik et al., 1988). Når de legger regnskapet til grunn for de beslutningene som tas, kan det hevdes at dette er med på å legitimere selskapet ved at skaper myter det rasjonalitet (Mellemvik et al., 1988). Dette fordi regnskapet representerer et bilde på virkeligheten i tall, og aktørene i Biomar fremstår som rasjonelle når de legger tilgjengelig informasjon til grunn for sine handlinger. Dette forsterker myten selskapet som en rasjonell aktør, og rasjonalitet blir ifølge Hayes (1983) sett på som noe positivt.

Valg av regnskapssystem har ifølge Mellemvik et al. (1988) påvirkning på maktstrukturen i selskapet. Informantene viser til at regnskapssystemet er med på å begrense de ansattes atferd ved å sette grenser for ressursbruk. Dersom en aktør har behov for å anvende flere ressurser enn det vedkommende fullmakt til i kraft av sin stilling, må dette godkjennes av nærmeste overordnede. Dette skaper et hierarki og en maktstruktur i selskapet som kjennetegnes ved et prinsippal- agentforhold. Også den øverste ledelsen i Biomar er begrenset av dette systemet ved at de må få godkjennelse fra konsernledelse dersom de ønsker å gjøre investeringer over et visst beløp (1 mill. NOK). Dette bidrar til å opprettholde et maktforhold innad i konsernet, samtidig som det gir morselskapet mulighet til å utøve kontroll over datterselskapet.

Ifølge informantene oppstår det av og til konflikter mellom selskap og konsern fordi det er ulike interesser ute og går. Dette er i tråd med Pfeffer and Salancik (1978) som hevder at regnskapssystem kan være med på å opprettholde konflikter fordi aktørene står i et avhengighetsforhold til hverandre. Dette er et prinsipal- agentforhold der datterselskapet er avhengig av morselskapet for tilgang på ressurser, men morselskapet er avhengig av at datterselskapet holder i gang produksjonen.

6.2.4 Læring

En av regnskapets praktiske funksjoner *organisasjonsmessig læring*. Argyris (1977) skiller mellom to typer læring; enkelkretslæring og dobbelkretslæring. Den første referer til et kybernetisk system der man måler oppnådde resultater med en forhåndsbestemt standard, og ved avvik settes det i gang korrigerende tiltak. Ut fra denne definisjonen kan regnskapet, som er et kybernetisk system (Flamholtz, 1996), sees på som enkelkretslæring. Budsjettet utgjør den forhåndsbestemte standarden, og driftsregnskapet representerer de oppnådde resultatene. Dersom det er avvik mellom budsjett og regnskap, blir det satt inn tiltak for å korrigere dette. Dobbeltkretslæring innebærer ifølge Argyris (1977) at dersom man oppdager avvik, så innebærer det ikke bare å korrigere handlingene for å oppnå målene, men å sette spørsmålsteget ved de målene man har satt. Det er mulig å lære av andres erfaringer i tillegg til egne, og for å fremme denne typen læring kan man hente idéer utenfra (Hansen, 2005; Levitt & March, 1988; Mellemvik & Olson, 1996). I tillegg til å lære av egne feil (enkelkretslæring), lærer de også av andres erfaringer. Informantene forteller at fabrikkene innad konsernet jobber sammen og lærer av hverandre. Studien viser også at en av fordelene ved å være en del av et stort (internasjonalt) konsern, er at det gir muligheten til å lære av hverandre gjennom deres regnskapstall. Disse funnene indikerer at regnskapet i Biomar bidrar til enkelkretslæring. De viser også at selskapet har mulighet til dra nytte av andres erfaringer og på den måten bidra til dobbelkretslæring.

6.2.5 Oppsummering

Regnskapet i Biomar blir brukt både til beslutnings- og kontrollformål, og gjennom sammenligninger sørger konsernledelsen for kontroll på distanse. Regnskapssystemet har dessuten noen praktiske funksjoner; ansvar delegeres gjennom budsjettet, og prestasjoner evalueres ved å sammenligne regnskap og budsjett. Regnskapet og bruke av

regnskapsrapporter er dessuten med på å skape legitimitet rundt selskapet fordi selskapet da fremstår som rasjonell. I tillegg har regnskapssystemet innvirkning på maktstrukturen i selskapet ved at det begrenser aktørenes handlefrihet og skaper et hierarki. Det opprettholder også konflikter, og det skaper grunnlag for både enkel- og dobbelkretsløring.

6.3 Bruk av regnskapet

Accountability viser til instrumentell og ekstern kontroll, og knyttes til redegjørelser for handlinger som er foretatt i fortiden eller som skal gjennomføres i fremtiden. Det går ut på at folk må rettferdiggjøre valg og handlinger som er gjort når regnskapsresultatene ikke er tilfredsstillende (Kirk & Mouritsen, 1996; Lindkvist & Llewellyn, 2003; Olson et al., 2001). Ifølge teorien blir regnskapsresultater ofte brukt som en del av accountability- systemet i organisasjoner (Kirk & Mouritsen, 1996).

Regnskapets brukere kan deles inn i to grupper; interne brukere og eksterne brukere (Mellempvik & Olson, 1996). De interne brukerne av Biomar sitt regnskap er ifølge informantene alle lederfunksjonene med budsjettansvar, morselskapet i Danmark og ledergruppen i Norge. Eksterne brukere er alle som har interesse av det offentlige årsregnskapet.

6.3.1 Bruka av regnskap i vertikal og horisontal dimensjon

Roberts (1991) skiller mellom vertikal og horisontal accountability. I den vertikale, eller hierarkiske, dimensjonen synliggjør regnskapet de enkelte aktiviteter eller avdelinger, og har således en individualiserende effekt. Studien viser at i Biomar blir det rapportert på hver avdeling, og alle med budsjettansvar blir holdt ansvarlig for sitt ressursforbruk. Dersom det viser seg at forbruket er høyere enn det som er budsjettet, forventes det at de ansvarlige har en forklaring på hvorfor tallene er slik som de er og vise til hvilke tiltak de skal gjøre for å rette opp avviket.

Den horisontale dimensjonen som Roberts (1991) beskriver er en form for sosialiserende accountability der målet er å skape relasjoner og en følelse av felleskap mellom aktørene i organisasjonen. Dette gjøres ved å oppmuntre til organisatorisk prat, og i Biomar er det mye prat om økonomien i selskapet. Det er først og fremst ledende personell som er opptatt av regnskapet, og dette fører til en del uformell prat og diskusjoner på pauserommet. Ifølge

informantene er aktørene ikke bare opptatt av sine egne prestasjoner i forhold til regnskapet, men er opptatte av hvordan selskapet som helhet har gjort det. Avdelingene har en tett dialog, og det arrangeres møter hyppig slik at de i felleskap kan finne løsninger på utfordringer. Dette kan være med på å skape relasjoner mellom aktørene, ved at man må samarbeide for å oppnå mål.

Funnene viser altså at accountability i Biomar har to dimensjoner; den vertikale eller hierarkiske som holder de enkelte aktørene ansvarlig for egne resultat, og horisontal accountability som består av dialog og møter mellom avdelingene.

6.3.2 Tall og historier

Bruk av regnskap kan også sees på i en annen dimensjon, nemlig hvorvidt regnskapsinformasjonen i en organisasjon erverves tallmessig (paradigmatisk) eller gjennom historier (narrativt) (Bruner, 1990; Hansen, 2005). Førstnevnte refererer til bruken av regnskapsrapporter, mens en andre handler om hvorvidt man supplerer den paradigmatiske fremstillingen av regnskapet med historier for å gjøre det mer begripelig (Hansen, 2005). Studien viser at Biomar legger mye vekt på den tallmessige fremstillingen av regnskapet gjennom regnskapsrapportene. Som tidligere nevnt distribueres disse månedlig, i tillegg til kostnadslister. Men informantene forteller at økonomidirektøren supplerer regnskapsrapporten med en management rapport, en form for narrativ fremstilling av regnskapstallene. Her forklares bakgrunnen for tallene i rapporten ved hjelp av historier. Når det avholdes møter der regnskapsrapporten presenteres, gjøres også dette ved å supplere den tallmessige framstillingen med historier. Disse funnene indikerer at regnskapsinformasjonen brukes både paradigmatisk og narrativt.

6.3.3 Nøkkeltall og sammenligninger

Ifølge Mouritsen and Molina (2004) kan ledelsen oppnå kontroll og styring gjennom standardisering eller ved å sette seg inn i de enkelte enhetenes spesielle situasjon. Standardisering oppnås ved å sammenligne resultatene fra de ulike enhetene og presentere dem etter en felles mal (Hansen, 2005). I Biomar blir resultatene fra alle datterselskapene publisert og presentert i etter en såkalt «Best Practice» - standard. Her kan ledelsen

sammenligne egne prestasjoner med de andre selskapene innenfor samme konsern, både mot hvilken som helt fabrikk, mot snittet og mot de som er best i klassen.

Ledelsen kan oppnå innsikt i den enkelte avdelings spesielle situasjon ved å bruke nøkkeltall som representerer de kritiske faktorene som er unik for hver enhet (KPI) (Hansen, 2005; Mouritsen & Molina, 2004). Studien viser at hver enhet i Biomar Norge benytter egne KPIer som det måles og rapporteres på. Dette gir ledelsen en unik innsikt i prosessene i alle avdelinger og muliggjør tettere kontroll og styring av ressurser.

Funnene indikerer at den sentrale ledelsen (konsern) benytter standardisering og sammenligning som middel for å oppnå kontroll på distanse (se også 6.2.2), mens den lokale ledelsen (Biomar Norge) benytter KPIer for å forstå det spesielle ved hver enhet. Det gir dem innsikt og kontroll på det som skjer ved hver avdeling.

6.3.4 Formelt og uformelt regnskap

Hvor formalisert regnskapsbruken er kan variere fra organisasjon til organisasjon. Dette gjelder både i forhold til strukturen på rapporten, og i forhold til om det rapporteres likt fra alle avdelinger (Hansen, 2005; Roberts & Scapens, 1985). Dokumentstudier viser at rapporteringen på driftsregnskapet er relativt formelt, med fast rapportering hver måned.

Denne rapporten distribueres i Biomar Norge, i tillegg til konsern. Konsernet er børsnotert, og dette setter krav til formalitetene i en slik rapport. Det skriftlige rapportspråket er engelsk, noe som bygger under teorien om at rapporteringen er formell.

Det foregår en del uformelle diskusjoner rundt regnskap og regnskapsrapporten. Empirien fra studien viser dessuten at rapporteringen mellom avdelingene foregår på en uformelt, det vil si uten bruk av rapporter. Den rapporteringen som foregår her gjøres ved dialog og ukentlige møter. Disse funnene indikerer at rapporteringen av driftsregnskapet mot konsern i større grad preges av formaliteter enn det rapporteringen innad i selskapet gjør. Studien viser dessuten at hierarkiske accountability i preges av formaliteter mer enn den sosiale.

6.3.5 Oppsummering

Brukerne av regnskapet i Biomar kan deles i to grupper; de interne og de eksterne. Interne aktører består av ledelsesfunksjoner, morsselskapet og ledergruppen. Eksterne grupper benytter seg av det offisielle årsregnskapet.

Regnskapet brukes både i en vertikal og en horisontal dimensjon. Regnskapsrapporteringen foregår gjennom tallrapporter, men disse blir supplert med historier gjennom management rapporter og muntlig fremstilling av regnskapet. Styringen på selskapsnivå gjøres gjennom innsikt av det spesielle og bruk av KPI, mens på konsernnivå brukes regnskapet for å kunne styre gjennom standardisering. Regnskapsrapporteringen preges av å være formell, spesielt i den hierarkiske dimensjonen i organisasjonen. I sosial accountability er regnskapsinformasjonen mindre formell.

6.4 Oppsummering hovedfunn

Hovedfunnene i analysekapitlet oppsummeres i tabellene nedenfor:

Kontekst	
Styringsutfordringer:	
Kultur	Påvirker driften i liten grad
Valuta	Valutasikring ved handel i utenlands valuta
Internprising	Konsernpolicy og transparente systemer
Andre utfordringer:	
Språk	I organisasjonens lavere nivå
Fordeler:	Stordrift

Tabell 7: Oppsummering av funn i forbindelse med regnskapets kontekst

Regnskapssystemene:	
Utforming:	Regel- og målstyring
Regnskapene produseres:	Regnskapsavdelingen
Virkeområde:	Ressursbruk og effektivitetsmålinger
Variasjonsfaktorer:	Volum og pris
Systemets levetid:	Permanent
Regnskapssystemet er:	Todelt: Globalt og lokalt
Hovedrapporter:	Driftsregnskapet, kostnadslister
Rapporteringsfrekvens:	Månedlig
Andre rapporter:	Diverse lønnsomhetsanalyser

Tabell 8: Oppsummering av funn regnskapssystem

Regnskapets funksjon	
Tiltenkte funksjoner:	Beslutning og kontroll
	Kontroll og styring <i>på distanse</i>
Praktiske funksjoner:	Ansvarliggjøring
	Evaluering av handlinger
	Legitimering
	Skaper myter om rasjonalitet
	Påvirker maktstrukturen
	Opprettholder konflikter
Læring:	Dobbel- og enkelkretslæring

Tabell 9: Oppsummering av regnskapets funksjoner

Bruk av regnskap	
Regnskapsbrukerne:	Interne
Accountability:	Vertikal og horisontal
Regnskapsrapporteringen:	Paradigmatisk og narrativ
Kontroll og styring oppnås:	
Konsernnivå:	Standardisering
Selskapsnivå:	Forståelse av det spesielle
Graden av formalitet:	
Driftsregnskapet:	Formell
Kostnadsrapportene:	Mindre formelle

Tabell 10: Oppsummering regnskapets bruk

KAPITTEL 7- Konklusjon

Innledningsvis i dette kapitlet presenteres studiens konklusjon, som gir svar på problemstillingen den er basert på. Til slutt presenteres forslag til videre forskning.

Problemstillingen i denne studien er «Hvordan brukes regnskap i et internasjonalt datterselskap»? For å svare på dette spørsmålet, er det nødvendig å betrakte på flere aspekter ved regnskapet. Det er derfor utarbeidet tre forskningsspørsmål:

1. *Hvilken* regnskapsinformasjon finnes i selskapet?
2. *Hva* brukes regnskapsinformasjonen til?
3. *Hvordan* brukes regnskapsinformasjonen?

Gjennom analyse av studiens empiri er jeg kommet frem til følgende hovedkonklusjoner i forhold til forskningsspørsmålene:

Selv om Biomar Norge er en del av et internasjonalt selskap indikerer resultatene fra denne studien at dette ikke oppleves som noen større utfordring i forhold til den daglige styringen og driften. De tre områdene som ble undersøkt i forhold til dette var kultur, valuta og internprising. Studiene indikerer at aktørene i selskapet til en viss grad opplever kulturforskjeller, men at dette ikke blir betraktet som noen stor utfordring. Likeledes indikerer funnene at internprising heller ikke betraktes som en direkte utfordring. Konsernet har utarbeidet en policy som datterselskapet forholder seg til, og ved å dokumentere de interne transaksjonene holder de seg innenfor det norske lovverket. Selskapet foretar valutasikring på råvarekjøp, men utover dette ansees ikke valuta som noen utfordring for datterselskapet.

Det finnes flere typer regnskapsinformasjon i Biomar Norge, men de viktigste er budsjettet, driftsregnskapet og kostnadslister. Budsjettet brukes både til planleggingsformål og til å måle det som faktisk har skjedd. Driftsregnskapet og kostnadslistene produseres i regnskapssystemet, og sammen med budsjettet utgjør de selskapets kontrollfunksjon. Den praktiske betydningen av denne kontrollfunksjonen er at budsjettet brukes til å ansvarliggjøre lederfunksjonene i selskapet og sammen med regnskapet danner grunnlag for evaluering av de enkeltes handlinger. Analyse av regnskapstall brukes også til beslutningsformål, og funnene i studien indikerer dessuten at regnskapet på konsernnivå blir brukt til å oppnå kontroll på distanse.

Regnskapssystemet i Biomar bidrar til enkelkretslæring. Det kan ikke gjøres noen konklusjon på hvorvidt selskapet faktisk lærer av andres erfaringer, men empirien viser at det legges til rette for dette gjennom Best Practice.

De interne regnskapsbrukerne er alle lederfunksjoner med budsjettansvar, det danske morselskapet og den norske ledergruppen. Den hierarkiske bruken av regnskapet holder lederne ansvarlige for resultatene, mens uformelle samtaler skaper en relasjoner horisontalt i selskapet. Regnskapet presenteres månedlig for alle regnskapsbrukerne hovedsakelig ved hjelp av med tallmessige rapporter, men disse suppleres med forklaringer slik at de blir lettere å forstå. Ledelsen i Biomar Norge måler de kritiske faktorene i selskapet ved hjelp av nøkkeltall, og bruker denne regnskapsinformasjonen til å styre selskapet på avdelingsnivå. Driftsregnskapet brukes til sammenligningsgrunnlag på konsernnivå i form av Best Practice, noe som underbygger antagelsen om at regnskapet blir brukt til å oppnå kontroll på distanse.

7.1 Videre forskning

Med utgangspunkt i funnene som er gjort i denne studien, kan det være interessant i studere bruken av regnskapsinformasjon på konsernnivå i samme selskap. Funnene fra en slik eventuell undersøkelse kan sammen med denne studien danne grunnlag for en sammenlignende analyse. Denne studien kan også utvides til å undersøke et eller flere andre datterselskap i samme konsern, og resultatene kan være med på å bekrefte eller avkrefte funnene i denne studien.

REFERANSELISTE

- Ahrens, T. (1996). Styles of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 21(2–3), 139-173.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2006). Doing qualitative field research in management accounting: Positioning data to contribute to theory. *Accounting, Organizations and Society*, 31(8), 819-841.
- Anthony, R. N. (1965). *Planning and control systems : a framework for analysis*. Boston: Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony, R. N., Dearden, J., & Bedford, N. M. (1989). *Management control systems* (6th ed. ed.). Homewood, Ill: Irwin.
- Anthony, R. N., & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems* (12th ed. ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Anthony, R. N., & Young, D. W. (2003). *Management control in nonprofit organizations* (7th ed. ed.). Boston, Mass: McGraw-Hill/Irwin.
- Argyris, C. (1977). Organizational learning and management information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 2(2), 113-123.
- Argyris, C. (1991). Teaching smart people how to learn. *Harvard Business Review*, May-June 99-109.
- Berry, A. J., & Otley, D. T. (2004). Case-based research in accounting. *The real life guide to accounting research*, 231-255.
- Bjerke, J. M. (1997). *Internprising : skattemessig prising av transaksjoner mellom tilknyttede parter : en historisk og komparativ fremstilling*. Oslo: Tano Aschehoug.
- Bjørnenak, T. (2010). Økonomistyringens tapte relevans, del 1 og 2. *Magma*(4). Retrieved from <http://www.magma.no/oekonomistyringens-tapte-relevans-del-1-og-2>
- Bjørnenak, T., & Olson, O. (1995). Utvikling av økonomisystemer : med vekt på eksperimentell systemlæring. Oslo: TANO.
- Bjørnenak, T., & Olson, O. (1999). Unbundling management accounting innovations. *Management Accounting Research*, 10(4), 325-338.
- Bourmistrov, A., & Mellemvik, F. (2013). Accounting for multicultural dialogue : developing a framework for accounting and management control research in a multicultural context. Bergen: Fagbokforl., cop. 2013.

- Bruner, J. S. (1990). *Acts of meaning*. Cambridge, Mass: Harvard University Press.
- Bruns Jr, W. J., & McKinnon, S. M. (1993). Information and managers: a field study. *Journal of management accounting research*, 5, 84.
- Busch, T. (2004). Økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv. *TØH-serien*(2004:10), 14 s.
- Busch, T. (2005). Økonomistyring i et organisasjonsteoretisk perspektiv : Tor Busch. In E. Døving & Å. Johnsen (Eds.), *Organisasjonsteori på norsk* (pp. 141-158). Bergen: Fagbokforl., cop. 2005.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2–3), 127-168.
- Cooper, R. (1992). Formal Organization as Representation: Remote Control, Displacement and Abbreviation. In M. Reed & M. Hughes (Eds.), *Rethinking organization : new directions in organization theory and analysis* (pp. 254-272). London: Sage.
- Cray, D. (1984). Control and Coordination in Multinational Corporations. *Journal of International Business Studies*, 15(2), 85-98.
- Czarniawska-Joerges, B. (1999). Writing management : organization theory as a literary genre. Oxford: Oxford University Press.
- Dahl- Jørgensen, C., & Dreyer, H. C. (2002). Norske datterselskaper i globale konserner. *Magma*, 5/2002.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory: An Assessment And Review. *Academy of Management. The Academy of Management Review*, 14(1), 57.
- Fama, E. F., & Jensen, M. C. (1983). Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics*, 26(2), 301-325.
- Flamholtz, E. (1983). Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: Theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2–3), 153-169.
- Flamholtz, E. (1996). Effective organizational control: A framework, applications, and implications. *European Management Journal*, 14(6), 596-611.
- Fontana, A., & Frey, J. (1994). Interviewing: The Art of Science. In N. K. Denzin & Y. S. Lincoln (Eds.), *The handbook of qualitative research* (pp. 361-376). London: Sage.
- Friestad, L. B. H. (2008). *Design and use of management accounting and control systems in Norwegian primary and lower secondary education*. Norges handelshøyskole, Bergen.

- Green, S., & Welsh, M. (1988). Cybernetics and Dependence: Reframing the Control Concept. *The Academy of Management Review*, 13(2), 287.
- Guillemin, M., & Gillam, L. (2004). Ethics, reflexivity, and “ethically important moments” in research. *Qualitative inquiry*, 10(2), 261-280.
- Gussiås, G. (2006). *Internprising i multinasjonale selskaper*. (Mastererutredning i økonomisk analyse), Norges Handelshøyskole, Bergen.
- Gårseth-Nesbakk, L., & Timoshenko, K. (2014). The Functions of Accounting Revisited-New Meanings and Directions.
- Hair, J. F., Money, A. H., Samouel, P., & Page, M. (2007). *Research Methods for Business*: Wiley.
- Hansen, O. B. (2005). Regnskap og entreprenørskap. En fortolkende studie av hvordan to entreprenører bruker regnskap: Doktorsavhandling, Handelshøgskolan i Bodø.
- Hansen, T., & Svendsen, B. (1996). *Økonomisk styring av foretak*. Oslo: Cappelen akademisk forl.
- Hayes, D. (1983). Accounting for accounting: a story about managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 241.
- Hayes, T., & Mattimoe, R. (2004). To tape or not to tape: Reflections on methods of data collection. *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, 359-372.
- Hofstede, G. (1980). Motivation, leadership, and organization: Do American theories apply abroad? *Organizational Dynamics*, 9(1), 42-63.
- 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., Kristoffersen, L., & Tufte, P. A. (2004). Forskningsmetode for økonomiskadministrative fag. *Abstrakt forlag*.
- Johannessen, A., Tufte, P. A., & Christoffersen, L. (2006). *Introduksjon til samfunnsvitenskapelig metode* (3. utg. ed.). Oslo: Abstrakt forl.
- Johannessen, J. A., & Olaisen, J. (2006). *Vitenskapsstrategi og vitenskapsfilosofi*: Fagbokforl.
- Johanson, D., & Madsen, D. Ø. (2013). Økonomisk styring i Norge- en kartlegging av styringssystemer i norske bedrifter. *Magma*, 6/13, 18-30.
- Johnson, H. T., & Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost : the rise and fall of management accounting* ([Paperback ed.]. ed.). Boston, Mass: Harvard Business School Press.
- Kirk, K., & Mouritsen, J. (1996). Spaces of accountibility: systems of accountability in multinational firms In R. Munro & J. Mouritsen (Eds.), *Accountability- Power, Ethos*

- and the Technologies of Managing* (1st ed., pp. 245-260). London: International Thomson Business Press.
- Laughlin, R. (1987). Accounting systems in organisational contexts: a case for critical theory. *Accounting, Organizations and Society*, 12(5), 479-502.
- Levitt, B., & March, J. G. (1988). Organizational Learning. *Annual Review of Sociology*, 14, 319-340.
- Lindkvist, L., & Llewellyn, S. (2003). Accountability, responsibility and organization. *Scandinavian Journal of Management*, 19(2), 251-273.
- Lukka, K. (2005). Approaches to case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage. In S. Jönsson & J. Mouritsen (Eds.), *Accounting in Scandinavia—The Northern Lights, Liber & Copenhagen Business School Press, Kristianstad, SW* (pp. 375-399).
- 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), 205-218.
- Mehmetoglu, M. (2004). *Kvalitativ metode for merkantile fag*: Fagbokforlaget.
- Mellemvik, F., Monsen, N., & Olson, O. (1988). Functions of accounting—a discussion. *Scandinavian Journal of Management*, 4(3), 101-119.
- Mellemvik, F., & Olson, O. (1996). Regnskap i forandring. *Utvikling, spredning og bruk av kommuneregnskap*.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2012). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*: Financial Times/Prentice Hall.
- Meyer, J. W. (1983). On the celebration of rationality: Some comments on Boland and Pondy. *Accounting, Organizations and Society*, 8(2), 235-240.
- Mouritsen, J. (1999). The flexible firm: strategies for a subcontractor's management control. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 31-55.
- Mouritsen, J., & Molina, S. (2004). *Management Control as Strategic Processes: Management Control Systems and Systems of Management Control* Paper presented at the Annual Congress of the European Accounting Association Prague
- Nyland, K. (2003). *Styringsystemenes relevans i norske sykehus*. Norges handelshøyskole, Bergen.

- O'Dwyer, B. (2004). Qualitative data analysis: illuminating a process for transforming a 'messy' but 'attractive' 'nuisance'. *The real life guide to accounting research: A behind-the-scenes view of using qualitative research methods*, 391-407.
- Olson, O. (1983). *Ansvar och ändamål : om utveckling och användning av ett kommunalt ekonomisystem* (Vol. 5). Lund: Doxa ekonomi.
- Olson, O., Humphrey, C., & Guthrie, J. (2001). Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. *European Accounting Review*, 10(3), 505-522.
- Opstad, L. (2013). *Økonomistyring i offentlig sektor* (2. utg. ed.). Oslo: Gyldendal akademisk.
- Otley, D. (1999). Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Ouchi, W. G. (1979). A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms. *Management Science*, 25(9), 833-848.
- Pepper, A., & Gore, J. (2015). Behavioral Agency Theory- New Foundations for Theorizing About Executive Compensation. *Journal of management*, 41(4), 1045-1068.
- Pettersen, I. J. (2005). Kommentar: Økonomistyring - mange perspektiver, men snever praksis. In E. Døving & Å. Johnsen (Eds.), *Organisasjonsteori på norsk* (pp. 159-168). Bergen: Fagbokforl., cop. 2005.
- Pettersen, I. J. (2013). Økonomistyring - teori møter praksis. In L. O. Elvegård, E. Gressetvold, & I. J. Pettersen (Eds.), *Bedriftsledelse : ulike perspektiver og tilnærminger til ledelse, økonomistyring og samfunnsansvar* (pp. 17-36). Trondheim: Akademika.
- Pfeffer, J., & Salancik, G. R. (1978). *The external control of organizations : a resource dependence perspective*. New York: Harper & Row.
- Roberts, J. (1991). The possibilities of accountability. *Accounting, Organizations and Society*, 16(4), 355-368.
- 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.
- Robertson, R. (1992). *Globalization : social theory and global culture*. London: Sage Publications.
- Ryan, B., Scapens, R. W., & Theobald, M. (2002). Research method and methodology in finance and accounting.
- Samuelsson, E. F. (1999). *Redovisning och små växande familjeföretag*. Högskolan i Jönköping, Internationella Handelshögskolan, IHH, Redovisning och finansiering.

- Scapens, R. W. (2004). Doing case study research. *The real life guide to accounting research*, 257-279.
- Simons, R. (1995). *Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, Mass.: Harvard Business School Press.
- Stacey, R. D. (2007). *Strategic Management and Organisational Dynamics: The Challenge of Complexity to Ways of Thinking about Organisations*: Financial Times Prentice Hall.
- Tesch, R. (1990). *Qualitative research : analysis types and software tools*. New York: Falmer Press.
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *Accounting Review*, 273-305.
- Wolcott, H. F. (1990). *Writing Up Qualitative Research (Qualitative Research Methods)*: Sage Publications (USA).
- Wolcott, H. F. (1994). *Transforming qualitative data: Description, analysis, and interpretation*: Sage.
- Yin, R. K. (2009). *Case study research : design and methods* (4th ed. ed. Vol. vol. 5). Thousand Oaks, Calif: Sage.
- Yin, R. K. (2013). *Case study research: Design and methods*: Sage publications.

Vedlegg

Intervjuguide

Del 1: Om Biomar

1. Fortell om Biomar.
 - Hvor kommer innsatsfaktorene fra?
 - Hva skjer i produksjonen? Hvordan er produksjonsprosessen?
 - Hvordan selges varene?
 - Hvordan er ferdigvaremarkedet?
 - Hvem er kundene?
 - Hvor er kundene?
 - Skjer produksjonen for lager, eller etter ordre?
2. Hva skal til for å få gode resultater?
3. Hvilke kritiske suksessfaktorer har dere?
4. Hvordan følger dere opp dette? (Interne driftsrapporter? Annet?)
5. Hvilke faktorer kan dere ikke kontrollere?
6. Hva har endret seg siden du startet her?
7. Hvordan er forholdet til konkurrentene deres? Hvordan er markedet mellom dere?
8. Hvilke konkurransemidler benytter dere? (Er det pris, levering, etc.?)
9. Anvender dere benchmarking?
10. Møter dere noen utfordringer i forhold til at dere er en del av et internasjonalt selskap?
(valuta, kultur)

Del 2- Teori

Hvilken regnskapsinformasjon finnes i selskapet?

11. Hvilke økonomiske rapporter produseres i selskapet? (Budsjetter, driftsregnskap, andre typer interne rapporter?)
12. Finnes det andre styringsformer i selskapet?

Hvordan brukes denne regnskapsinformasjonen?

13. Hvem produserer disse økonomiske rapportene/regnskapene?
14. Hvem er regnskapsbrukerne i selskapet?
15. Hvordan foregår rapporteringen av slik informasjon?
 - Snakkes det mye om regnskapsinformasjon «i gangene»? Er det prat eller interesse for økonomiske tall i det daglige arbeidet?
 - Rapporteres det mellom avdelinger?
16. Benytter dere KPIer?
17. Sammenligner dere avdelinger?
18. Kan du hente regnskapsinformasjon utenom rapporteringsperioden?
19. Er systemene standardiserte, eller tilpasses de etter brukerens behov?

Hva brukes regnskapsinformasjon til?

20. Når det fattes beslutninger, gjøres det med bakgrunn i økonomiske rapporter?
Suppleres det med annen informasjon?
21. Brukes regnskapsinformasjon for å få gjennomslag for beslutninger?
22. Brukes regnskapsinformasjon for å oppnå legitimitet? (Skape tillit, støtte til beslutninger, få lån, legitimere handlinger).
23. Hvilken regnskapsinformasjon brukes i forhold til å søke nye muligheter for selskapet?
24. Anvendes det andre typer kontrollsystemer i selskapet? (handlingskontroll, ansattkontroll, kulturell kontroll)

Del 3.- Fremtiden

25. Hvis vi ser fremover, hvilke utfordringer tenker du at selskapet står overfor?
26. Hvilke muligheter tror du ligger i selskapet?

Del 4. Annet

27. Har du noe mer på hjertet? Er det noe du synes vi bør få med, som vi ikke har snakket om?