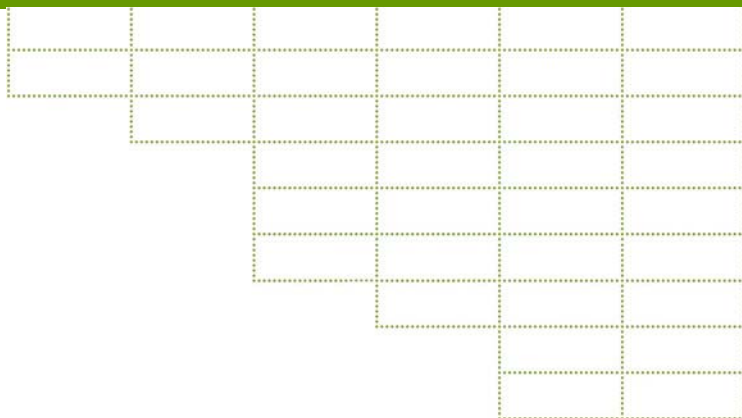




Erfaringsoppsummering – Bruk av periodisert regnskap i  
statlige virksomheter og departementer 2005-2008

Senter for statlig økonomistyring, 15. januar 2009



---

## Innholdsfortegnelse

1	Innledning .....	4
1.1	Oppdrag og bakgrunn for hovedproblemstillingene .....	4
1.2	Operasjonalisering av problemstillingene .....	4
1.3	Undersøkellesmetode og datagrunnlag .....	5
1.3.1	Fase 1: Innsamling og dokumentasjon av erfaringer .....	6
1.3.2	Fase 2: Aggregert sammenstilling og analyse .....	6
2	Hva kjennetegner pilotvirksomhetene?.....	8
2.1	Egenart og rammebetingelser.....	8
2.1.1	Tilknytningsform .....	8
2.1.2	Størrelse: Antall ansatte og balanseverdi.....	9
2.1.3	Oppgaveportefølje .....	9
2.1.4	Økonomiske og politiske rammebetingelser.....	9
2.2	Status og utgangspunkt .....	10
2.3	Forberedelse og tilrettelegging: Virksomhetene .....	11
2.3.1	Kompetanse .....	11
2.3.2	Proessen knyttet til etablering av åpningsbalansen .....	11
2.3.3	Periodisert budsjett .....	11
2.3.4	Periodisering i regnskapet.....	12
2.3.5	Fordeling av kostnader på aktiviteter og mål.....	12
2.3.6	Økonomisystem .....	12
2.3.7	Andre tiltak .....	12
2.4	Forberedelse og tilrettelegging (departementene).....	13
2.4.1	Kompetanse/opplæring .....	13
2.4.2	Organisering av arbeidet.....	13
2.4.3	Andre tiltak .....	13
2.5	Oppsummering.....	14
3	Periodisert regnskap – Hvordan brukes det i styringen?.....	15
3.1	Bruk i virksomhetsstyringen .....	15
3.1.1	Delårsrapportering og årsregnskap basert på SRS.....	15
3.1.2	Bruksområder i virksomhetsstyringen .....	15
3.2	Bruk i etatsstyringen .....	17
3.2.1	Delårsrapporter og årsregnskap basert på SRS.....	18
3.2.2	Bruksområder i etatsstyringen .....	18
3.3	Videreutvikling for bruk av periodisert regnskapsinformasjon .....	20
3.3.1	Videre bruk i virksomhet og på eget departementsområde.....	20
3.3.2	Viktige suksessfaktorer for innføring av periodisert regnskap .....	20
3.4	Oppsummering.....	21
4	Periodisert regnskap - hvilke effekter gir det?.....	23
4.1	De viktigste effektene: Kategorisert etter bruksområder .....	23
4.1.1	Oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk.....	23
4.1.2	Forvaltning av eiendeler .....	24
4.1.3	Sammenlignende analyser .....	24
4.1.4	Kostnadseffektivitet og produktivitet .....	24
4.1.5	Kalkyler .....	24
4.1.6	Overordnede/generelle effekter .....	24
4.1.7	Oppsummering .....	25
4.2	De viktigste effektene: Kategorisert etter resultatkjeden .....	25
4.2.1	Generelt om kategorisering av effekter etter resultatkjeden .....	26
4.2.2	Resultatkjeden for periodisert regnskap .....	26
4.2.3	Oppsummering .....	29
4.3	Periodisert regnskap og ressursbruk.....	29
4.3.1	Virksomhetene .....	29
4.3.2	Departementene .....	29
4.3.3	Oppsummering .....	30

---

5	Periodisert regnskap – til nytte for hvem? .....	31
5.1	Type virksomhet og nytte –med utgangspunkt i resultatkjeden.....	31
5.1.1	Type virksomhet og virkninger i de ulike leddene av resultatkjeden .....	31
5.1.2	Samlet vurdering av om nytte er knyttet til type virksomhet.....	32
5.2	Type virksomhet og nytte – med utgangspunkt i bruksområder .....	33
5.2.1	Type virksomhet og virkninger for spesifikke bruksområder.....	33
5.2.2	Samlet vurdering av om nytte er knyttet til type virksomhet.....	35
6	Sammendrag og hovedkonklusjoner.....	36

Vedlegg 1: Dokumentasjoner for pilotene

Vedlegg 2: Intervjuguider

---

# 1 Innledning

I NOU 2003:6 "Hva koster det?" ble det blant annet foreslått at statlige virksomhetsregnskaper bør føres etter periodiseringsprinsippet. I forbindelse med statsbudsjettet for 2004 ble det besluttet å igangsette et prosjekt for å prøve ut periodiseringsprinsippet i ti statlige virksomhetsregnskaper. Finansdepartementet igangsatte utprøvningsarbeidet i 2004, og i perioden frem til medio 2006 var hovedfokus i første rekke å etablere regnskapsstandarder og regnskapsrapportering i de 10 pilotvirksomhetene. I 2006 ble det gjennomført en foreløpig oppsummering av erfaringer fra de to første årene av utprøvningsarbeidet. En hovedkonklusjon i oppsummeringen var at det i det videre utprøvningsarbeidet burde legges større vekt på å belyse de styringsmessige virkningene av å bruke periodiseringsprinsippet i virksomhetsregnskapene.

Denne rapporten tar utgangspunkt i følgende tre hovedproblemstillinger:

1. *I hvilken utstrekning, hvordan og hvor lenge har pilotene og deres overordnede fagdepartementer tatt i bruk informasjon fra periodisert regnskap i styringen av virksomhetene?*
2. *Har virksomhetene identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå med bruk av et kontantregnskap?*
3. *Gir erfaringene fra utprøvingen grunnlag for å forvente at noen typer virksomheter vil få mer nytte av periodisert regnskap enn andre?*

I 2007 og 2008 ble det gjennomført flere tiltak av forskjellig karakter for å belyse slike styringsmessige virkninger. I denne rapporten oppsummeres og analyseres hovederfaringene fra arbeidet med disse problemstillingene.

I tillegg til denne rapporten, har SSØ også utarbeidet en egen rapport basert på en webkartlegging der pilotvirksomhetene og tilhørende departementer besvarte spørsmål vedrørende bruk av periodisert regnskapsinformasjon og bruk av nøkkeltall i styringen. Disse to rapportene bør derfor ses i sammenheng.

## 1.1 Oppdrag og bakgrunn for hovedproblemstillingene

Finansdepartementet gav i brev av 15.09.08 følgende oppdrag til SSØ:

*"En sentral del av evalueringen er å få kartlagt og vurdert pilotvirksomhetenes og departementenes erfaringer med bruk av periodisert regnskapsinformasjon i sin interne virksomhetsstyring og etatsstyring. For å få dokumentert erfaringene skal SSØ utarbeide en rapport med erfaringsoppsummering i samarbeid med pilotvirksomhetene og deres overordnede fagdepartementer innen 15. januar 2009. Erfaringsoppsummeringen skal også inneholde en kvalitativ vurdering av ressursbruken i pilotene."*

De tre hovedproblemstillingene skissert ovenfor er en konkretisering av oppdraget, og er utarbeidet av SSØ i samråd med Finansdepartementet.

## 1.2 Operasjonalisering av problemstillingene

I det følgende gis det en kort beskrivelse av hvordan vi har valgt å gå frem, for å belyse de tre problemstillingene:

1. *I hvilken utstrekning, hvordan og hvor lenge har pilotene og deres overordnede fagdepartementer tatt i bruk informasjon fra periodisert regnskap i styringen av virksomhetene?*

I rapporten er det lagt til grunn at uttrykket "styringen av virksomhetene" omfatter både den interne virksomhetsstyringen og etatsstyringen fra virksomhetenes overordnede departementer. For å være "tatt i bruk", legger vi til grunn at informasjonen enten direkte eller indirekte inngår som del av grunnlaget i ulike styringsprosesser internt i virksomheten og/eller etatsstyringen. Når det gjelder "i hvilken utstrekning" ser vi både på hvem i virksomheten/departementet som bruker informasjon og til hva/hvordan denne brukes. I

---

tilknytning til spørsmålet om ”hvor lenge” viser vi også utviklingstrekk for bruken av den periodiserte regnskapsinformasjonen.

Det vil kunne være mange bruksområder for periodisert regnskapsinformasjon. Vi har valgt å vise de bruksområdene virksomhetene selv peker på, men har i tillegg et særskilt fokus på innhente erfaringer knyttet til de bruksområdene som er spesielt fremhevet i NOU 2003: 6 og Finansdepartementets brev av 24.10.2006:

- Knytning av kostnader til aktiviteter, resultater og mål for å måle kostnadseffektivitet og produktivitet
- Sammenligne kostnader på ulike tidspunkter, mellom ulike enheter internt og med andre virksomheter i offentlig og privat sektor, samt i andre land
- Ha oversikt over virksomhetens eiendeler, slik at en får bedre grunnlag for å forvalte aktiva på en kostnadseffektiv måte

2. *Har virksomhetene identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå med bruk av et kontantregnskap?*

Erfaringsoppsummeringen konsentrerer seg om de effekter som virksomhetene selv har opplevd. Det vil bli vektlagt at virksomhetene gjennom eksempler kan underbygge at effektene de peker på er et resultat av periodisert regnskapsinformasjon. Effekter kan være av forskjellig art, eksempelvis i form av ny informasjon og økt forståelse for økonomiske forhold i virksomheten, men også i form av endret atferd og mer effektiv ressursbruk. I denne analysen søker vi å kategorisere alle typer opplevde effekter, også de som ikke kan beregnes i økonomiske størrelser.

3. *Gir erfaringene fra utprøvingen grunnlag for å forvente at noen typer virksomheter vil få mer nytte av periodisert regnskap enn andre?*

For å kunne besvare dette spørsmålet, må det tas stilling til hva som menes med ”typer virksomheter”. Statlige virksomheter kan karakteriseres og kategoriseres på forskjellige måter. Vi har valgt å definere pilotvirksomhetene i typer, basert på følgende kjennetegn:

- Tilknytningsform
- Størrelse: Antall ansatte og balansestørrelse
- Oppgaveportefølje og sektortilhørighet

I tillegg vil også politiske og økonomiske rammebetingelser, status og utgangspunkt, samt de forberedelser og tilrettelegginger som er gjort, påvirke bruken og effektene av periodisert regnskapsinformasjon.

I en vurdering av om visse typer virksomheter kan forventes å ha større nytte av periodisert regnskap enn andre, er det nødvendig å ta hensyn til alle disse faktorene.

I erfaringsoppsummeringen, vil vi først undersøke om det aggregerte bildet gir oss noen indikasjoner på om nytten er knyttet til spesielle typer virksomheter. Videre vil vi konsentrere vurderingen av mulig nytte, rundt effekter knyttet til de tre bruksområdene for periodisert regnskap, som spesielt fremheves i NOU 2003: 6 og er omtalt under spørsmål 1.

### **1.3 Undersøkellesmetode og datagrunnlag**

For å kunne besvare de skisserte problemstillingene er det nødvendig både å fremskaffe erfaringer fra den enkelte pilotvirksomhet/departement og å sammenstille og analysere erfaringene på et aggregert nivå. Vi har derfor valgt å legge opp arbeidet i to faser. Første fase består i innsamling og dokumentasjon av erfaringer fra hver enkelt virksomhet/departement. Den andre fasen består i en aggregert sammenstilling og analyse av disse erfaringene.

---

### **1.3.1 Fase 1: Innsamling og dokumentasjon av erfaringer**

Problemstillingenes innretning fører til at valg av undersøkelsesmetode må ivareta behovet for å gå i dybden og belyse utvikling over tid. Samtidig er det nødvendig å bruke et større tilfang av kilder enn personlige vurderinger på gitte tidspunkter. Videre utgjør pilotvirksomhetene et lite antall. Med bakgrunn i dette, er det valgt en undersøkelsesmetode som i større grad har preg av å være et sett casestudier enn en ren spørreundersøkelse. Vår datainnsamling omfatter således både systematiske dokumentstudier og dybdeintervjuer med hver av de aktuelle virksomhetene og fagdepartementene.

For hver av pilotvirksomhetene er det innhentet det samme utvalg av styringsdokumenter både fra intern virksomhetsstyring og etatsstyring<sup>1</sup>. Gjennomgangen av styringsdokumenter gir grunnlag for identifisering av bruk av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Dette arbeidet gir også god bakgrunnsinformasjon til bruk i analysearbeidet.

For å få utdypende informasjon om hvilke forberedelser og tilrettelegginger virksomhetene/departementene har gjort, hvordan virksomhetene og departementene har brukt periodisert regnskap i styringen, samt opplevde effekter hos virksomhetene og departementene, er det gjennomført dybdeintervjuer i hver pilotvirksomhet og i hvert departement.

I utgangspunktet kan det forventes at vurderinger og erfaringer kan variere mellom ulike grupper respondenter innenfor samme virksomhet, bl.a. de som fremskaffer og tilrettelegger styringsinformasjon og de som er forutsatt å skulle bruke den til å treffe beslutninger og føre kontroll. Med bakgrunn i dette har vi valgt å gjennomføre to intervjuer i hver virksomhet, hvorav et tre timers intervju med økonomifunksjonen, som representant for de som fremskaffer og tilrettelegger styringsinformasjon, og et én times intervju med virksomhetsleder, som representant for den som skal treffe beslutninger og føre kontroll.

I utgangspunktet vil vurderingene også kunne variere mellom virksomhetene og deres overordnede fagdepartement. Derfor er også hvert av de berørte fagdepartementene intervjuet. Hensikten har vært å få frem departementenes erfaringer med periodisert regnskapsinformasjon i rollen som etatsstyrer. Vi har derfor valgt ekspedisjonssjef, eller tilsvarende i den enheten som har ansvaret for etatsstyringen av pilotvirksomheten som intervjuobjekt.

For å sikre en strukturert og likeartet tilnærming til problemstillingene overfor hver virksomhet/departement, har vi utarbeidet en standard intervjuguide til hver av de tre respondentgruppene, som ble sendt ut før intervjuet. Intervjuguidene (vedlagt) inneholder i hovedsak åpne spørsmål, men det stilles også lukkede spørsmål, der respondentene bes om å angi grad av enighet på en skala fra én til fem.

Med bakgrunn i dokumentstudiene og dybdeintervjuene er det utarbeidet en skriftlig sammenstilling som beskriver hver virksomhet/fagdepartement (vedlagt), og gjengir deres erfaringer med innføring og bruk av periodisert regnskapsinformasjon. Hver virksomhet og hvert departement har kvalitetssikret de delene av dokumentasjonen som de selv har bidratt til.

### **1.3.2 Fase 2: Aggregert sammenstilling og analyse**

I fase 2 gjøres en samlet erfaringsoppsummering med grunnlag i de kvalitetssikrede dokumentasjonene for hver av de aktuelle virksomhetene/departementene. Her sammenstiller SSØ resultatene på aggregert nivå, samtidig som de analyseres og sees opp mot relevante forhold ved virksomhetene og deres omgivelser.

Her belyses følgende:

- Kapittel 3 "Periodisert regnskap – Hvordan brukes det i styringen?" svarer på problemstilling 1 ved å gi en aggregert fremstilling av bruken av periodisert regnskapsinformasjon i henholdsvis virksomhets- og etatsstyringen.

---

<sup>1</sup> Dokumentasjonene som er innhentet er: Tildelingsbrev, referat fra etatsstyringsmøter, årsrapporter, periodiske (regnskaps)rapporter og interne disponeringsskriv

---

- 
- Kapittel 4 ”Periodisert regnskap - hvilke effekter gir det?” belyser problemstilling 2 gjennom en aggregert fremstilling av virksomhetenes og departementenes opplevde effekter av periodisert regnskapsinformasjon. Dette har vi valgt å gjøre gjennom to tilnærminger:
    - En omtale av de viktigste opplevde effektene, sett i forhold til hvordan periodisert regnskapsinformasjon er tatt i bruk i styringen
    - En kategorisering og analyse av de opplevde effektene med utgangspunkt i resultatkjeden
  - Kapittel 5 ”Periodisert regnskap – til nytte for hvem?” fokuserer på problemstilling 3 i en analyse av om en kan forvente at noen typer virksomheter vil ha mer nytte av periodisert regnskap enn andre. Dette har vi valgt å gjøre gjennom en analyse av de kategoriserte effektene, slik de er fremstilt i resultatkjeden, der en ser effektene i forhold til
    - Forhold ved virksomheten/egenart (type virksomhet)
    - Økonomiske og politiske rammebetingelser
    - Forberedelser og tilrettelegging

---

## 2 Hva kjennetegner pilotvirksomhetene?

### 2.1 Egenart og rammebetingelser

De 10 pilotvirksomhetene som deltar i utprøvingen av periodiserte virksomhetsregnskaper og som inngår i denne kartleggingen er følgende:

- Forsvarsbygg (FB)
- Nasjonalt folkehelseinstitutt (FHI)
- Fiskeridirektoratet (FiDir)
- Kystverket (KV)
- Husbanken (HB)
- Jernbaneverket (JBV)
- Norges geologiske undersøkelse (NGU)
- Norsk Utenrikspolitiske Institutt (NUPI)
- Universitetet i Bergen (UiB)
- Universitetet i Stavanger (UiS)

Virksomhetene er valgt ut til å delta i prosjektet ut i fra egenmotivasjon og interesse hos pilotene selv eller deres fagdepartement. De representerer derfor delvis like og delvis ulike sider ved staten og statlig forvaltningsvirksomhet. Virksomhetenes egenart og tilhørighet til sektor kan ha betydning for både gjennomføringen av rollen som pilot i prosjektet og den nytte virksomheten opplever av deltakelsen i prosjektet og informasjonen som periodisert regnskap gir. I det følgende gis det derfor en kort beskrivelse av pilotvirksomhetene der det legges vekt på å gi et bilde av ulike karakteristika som vi mener har interesse i forhold til de erfaringer pilotene opplever å ha gjort.

**Tabell 1 Oversikt over virksomhetenes egenart**

Virksomhet	Tilknytningsform		Antall årsværk	Størrelse Balanseverdi Anleggsmidler i 1000 kroner <sup>2</sup>	Oppgaveportefølje		
	Bruttobudsjettert	Nettobudsjettert			Utrednings-, forsknings-, formidlings- og læringsvirksomhet	Forvaltning og myndighetsutøvelse	Forvaltning av eiendom og infrastruktur
Forsvarsbygg	X		1331	31 331 668			X
Nasjonalt folkehelseinstitutt	X		769	105 196	X		
Fiskeridirektoratet	X		429	21 440		X	
Kystverket	X		980	313 810 *		X	X
Husbanken	X		353	50 522		X	
Jernbaneverket	X		2855	24 838 884 *			X
NGU	X		209	37 293	X		
NUPI		X	64	1 580	X		
Universitetet i Stavanger		X	886	151 391	X		
Universitetet i Bergen		X	3213	5 341 311	X		

\* Balansen oppgis å ikke være komplett

#### 2.1.1 Tilknytningsform

Av de ti pilotvirksomhetene er syv ordinære, bruttobudsjetterte statlige forvaltningsorgan, mens tre av virksomhetene er nettobudsjetterte forvaltningsorganer (forvaltningsorgan med særskilte fullmakter). Den ene av de bruttobudsjetterte pilotvirksomhetene, oppgir at driften både er brutto- og nettobudsjettert. Det er

---

<sup>2</sup> Finansielle anleggsmidler er holdt utenom



---

opprettet styre for alle de nettobudsjetterte virksomhetene, mens det kun er opprettet styre for to av de bruttobudsjetterte virksomhetene.

### **2.1.2 Størrelse: Antall ansatte og balanseverdi**

De 10 pilotene representerer en stor bredde hva gjelder størrelse. NUPI er med sine ca 60 årsverk den minste virksomheten, mens UiB med sine vel 3200 årsverk representerer den største virksomheten når antall årsverk legges til grunn.

Når det gjelder størrelse målt ved balanseverdier knyttet til anleggsmidler, ser vi også store ulikheter. Husbanken, har med sine 97 mrd. kroner, størst verdi på anleggsmidlene av samtlige pilotvirksomheter, men balansen består i all hovedsak av finansielle anleggsmidler. De øvrige pilotvirksomhetene har hovedsakelig anleggsmidler i form av bygnings- og eiendomsmasse, infrastruktur og/eller utstyr, driftsløsøre, maskiner og inventar. Det er her stor variasjon i størrelsen fra NUPI som er minst med anleggsmidler som utgjør ca 1,5 mill. kroner, til Forsvarsbygg og Jernbaneverket med henholdsvis 31 mrd. kroner og 25 mrd. kroner i anleggsmidler fremstår som de to største av de øvrige pilotene.

### **2.1.3 Oppgaveportefølje**

Virksomhetene representerer også stor grad av ulikhet når det gjelder oppgaveportefølje. To av pilotene er universiteter med oppgaver både i form av å være lærested og å være en forskningsinstitusjon. I tillegg representerer ytterligere tre av pilotene utrednings-, forsknings- og formidlingsvirksomhet. Tre av pilotene utøver forvaltningsmyndighet, mens tre av pilotene er forvaltere av eiendom og infrastruktur med innslag av områder som vedlikehold og utvikling av eiendom, produksjon og ivaretagelse av statens rolle som byggherre.

### **2.1.4 Økonomiske og politiske rammebetingelser**

Når det gjelder økonomiske og politiske rammebetingelser for øvrig, er det store forskjeller. To av de ti pilotene har eksplisitte effektivitetskrav definert i tildelingsbrev hvor det kreves rapportering og dokumentasjon på det effektiviseringsarbeidet som gjøres og resultater av dette. De øvrige pilotvirksomhetene har i varierende grad også fokus på effektivitet, men uten at dette har gitt seg utslag i klare og målbare krav fra departementet eller i den interne virksomhetsstyringen.

Når det gjelder problemstillinger knyttet til konkurranseutsetting, er dette noe som berører én av pilotvirksomhetene spesielt, selv om enkelte andre piloter også har en viss form for konkurranseutsetting ved at de konkurrerer om økonomiske midler for eksempel i form av forskningsmidler og studentpoeng.

Inntektskrav herunder krav om inndekning av kostnader, gebyrfinansiering og eksternfinansiering berører flere av pilotene. For fire av pilotene er det krav om gebyrfinansiering/brukerfinansiering med rammer for hvilke kostnader som skal dekkes. For ytterligere fem virksomheter stilles krav til eksternfinansiering av hele eller deler av oppdrag, eksempelvis i tilknytning til forskningsprosjekter. Enkelte har også andre typer inntektskrav.

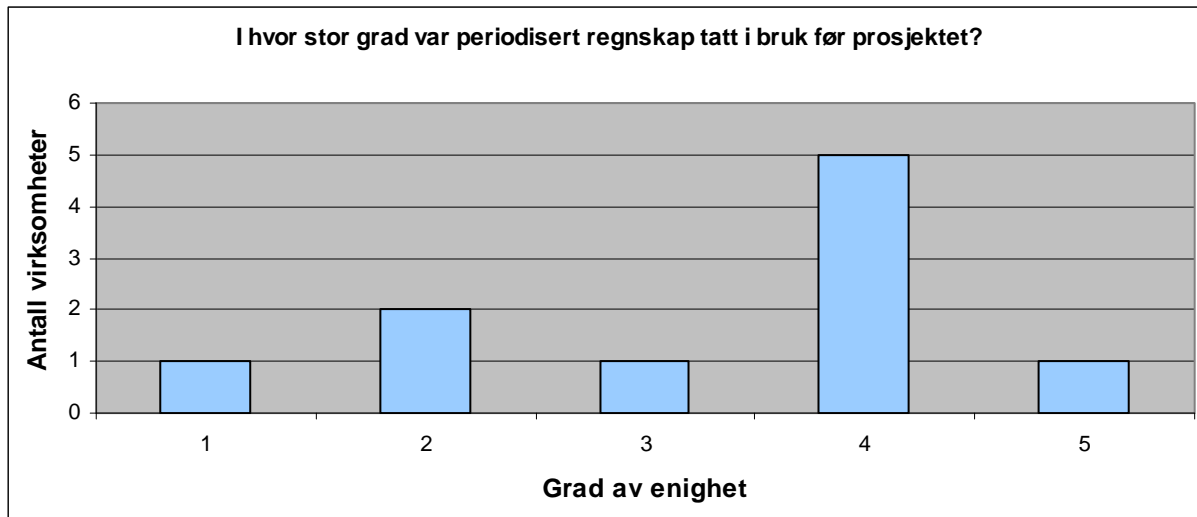
Sju av de ti pilotene har gjennomgått betydelige omorganiseringer de senere årene. For fem av de sju var omorganiseringen et ledd i en større forvaltningsomlegging. I forbindelse med omleggingen var det en uttalt målsetting om bedre effektivitet, større brukerorientering og behov for utskilling og/eller samordning av enheter for å få en mer hensiktsmessig organisering og rolleavklaring mellom ulike enheter innenfor en gitt sektor. For Husbanken representerte omorganiseringen en omlegging i rolle fra å være bankvirksomhet til å inneha en rolle som velferdsetat tilpasset de samfunnsbehov som er gjeldende i dagens situasjon.

---

## 2.2 Status og utgangspunkt

Åtte av ti pilotvirksomheter hadde helt eller delvis innført *en form for* periodisert regnskap før de ble med i periodiseringsprosjektet. Dette gjenspeiles av pilotvirksomhetenes egenvurdering av i hvor stor grad virksomhetene hadde tatt periodisert regnskap i bruk før de ble med som piloter i periodiseringsprosjektet:

**Figur 1 Pilotenes egenvurdering av i hvor stor grad periodisert regnskap var tatt i bruk før prosjektet**



Siden det før prosjektet startet, ikke var utarbeidet standarder for føring av periodisert regnskap, førte alle disse virksomhetene sine regnskaper basert på egne tilpasninger og tilnærminger. Dette innebar at regnskapene ikke fulgte samme standarder og prinsipper, og det var heller ingen som førte regnskap i en form som samsvarer med dagens SRSer. Mens dette for de fleste av virksomhetene innebar at kun visse inntekts-/kostnadsgrupper ble periodisert på gitte tidspunkt gjennom året, var det enkelte som førte periodisert regnskap på en måte som var nærmere opp mot prinsippene fastsatt gjennom god regnskapsskikk. Bare to av virksomhetene hadde etablert en balanse med anleggsmidler før de ble med i prosjektet.

Alle pilotvirksomheter utarbeidet et prosjektdirektiv i begynnelsen av periodiseringsprosjektet. I prosjektdirektivet ble blant annet forventningene til deltagelsen beskrevet. For de virksomhetene som allerede hadde innført en form for periodisert regnskap, kan forventningene i all hovedsak oppsummeres til forventninger om bedre styringsinformasjon. Dette var spesielt knyttet til de områdene der virksomhetene gjennom periodisert regnskap fikk mer informasjon i forhold til det de i hadde før prosjektet ble etablert/en situasjon der en baserte seg på kontantregnskapet.

Forventede effekter virksomhetene spesielt fremhever i intervjuene, er bedre økonomisk informasjonsgrunnlag, herunder informasjon om eiendeler, utestående fordringer og varelager, tydeligere sammenheng mellom ressursbruk og oppnådde resultater, mindre personavhengige systemer, økt kompetanse i organisasjonen innenfor regnskap og økonomistyring og at virksomhetene ønsket å være forberedt ved en eventuell innføring av nye krav og systemer.

Departementene fremhever også forventninger knyttet til supplerende og bedre informasjon fra regnskapet. Spesielt forventet de bedre informasjon om eiendelene, kostnadene og kostnadsstrukturen. Ett av departementene hadde forventninger om at de gjennom det periodiserte regnskapet ville få et mer realistisk bilde av de underliggende virksomhetenes økonomiske situasjon gjennom året. To av sju departementer hadde også forventninger til at standardiseringen som SRSene innebærer ville være positiv, blant annet fordi det ville gi departementene et nytt regnskapsfaglig fundament.

---

## 2.3 Forberedelse og tilrettelegging: Virksomhetene

### 2.3.1 *Kompetanse*

Bruk av periodisert regnskap forutsetter både regnskapsteknisk kompetanse blant regnskapsmedarbeidere i virksomheten og kompetanse på fortolkning og analyse i regnskaps- og økonomifunksjon, samt i virksomhetsledelsen. Utvikling av kompetanse kan oppnås gjennom opplæringstiltak eller ved at virksomheten kan rekruttere nye medarbeidere med den ønskede kompetansen.

Syv av ti pilotvirksomheter har gjennomført konkrete og spesialtilpassede opplæringstiltak i virksomhetens regnskaps- og økonomifunksjon. Opplæringstiltakene har i hovedsak omfattet problemstillinger knyttet til innføring av ny kontoplan, periodisering av budsjett og regnskap, balanseføring av eiendeler og avskrivninger. For de virksomhetene som har desentraliserte økonomifunksjoner, har det vært fremhevet at økonomiforståelse i alle deler av organisasjonen er viktig. Virksomhetene har både benyttet egne kurs og etablerte regnskapsfora for opplæring. I tillegg er det utviklet rutiner, maler og veiledere internt i virksomhetene.

En av virksomhetene har fremhevet kvalitetskontroll i overgangsfasen som et viktig kompetansebyggende tiltak. I tillegg har flere pekt på at oppfølgingen av regnskapet fra periodiseringsprosjektet og periodiseringsprosjektets seminar på Gardermoen har vært viktige for å bygge opp kompetansen i den sentrale regnskapsfunksjonen.

Virksomhetsledelsen har i varierende grad fått opplæring innenfor periodisert regnskap. De fleste virksomhetene henviser til informasjon som er gitt i ledermøter som opplæring, men Forsvarsbygg peker også på at det er gitt opplæring til ledelsen. Denne opplæringen har knyttet seg til fortolkning og analyse av den informasjonen som det periodiserte regnskapet gir.

### 2.3.2 *Prosessen knyttet til etablering av åpningsbalansen*

Av de ti pilotvirksomhetene hadde to helt eller delvis utarbeidet balanse allerede før de ble pilotvirksomheter i periodiseringsprosjektet. De resterende virksomhetene etablerte en åpningsbalanse fra 01.01.05<sup>3</sup>.

To av virksomhetene opplyser at deres balanse per i dag ikke er fullstendig. Jernbaneverket anser at dette gir en begrensning for bruken av informasjon fra det periodiserte regnskapet, mens Kystverket ikke opplever dette like sterkt.

Etableringen av åpningsbalansen har for de fleste virksomhetene vært forholdsvis uproblematisk. To av virksomhetene peker på utfordringer knyttet til bygg som ikke lenger er i bruk; Nasjonale festningsverk og fyr. I tillegg knytter det seg utfordringer til verdifastsettelsen av infrastruktur.

### 2.3.3 *Periodisert budsjett*

Åtte av de ti pilotvirksomhetene utarbeider periodiserte budsjetter og bruker disse i den løpende oppfølgingen av virksomheten. To til tre av pilotene utarbeider ikke periodiserte budsjetter i en slik form at de kan benyttes som verktøy i styringen. Dette innebærer at de heller ikke, eller i liten grad, forholder seg til periodisert regnskap i den løpende økonomiske styringen av virksomheten.

Av de piloter som har etablert periodisert budsjett, har alle med unntak av to innført dette samtidig med, eller i forbindelse med innføring av, periodisert regnskap. For noen av disse virksomhetene innebærer dette at de har ført en form for periodiserte budsjetter og brukt disse i den løpende styringen allerede før de ble med som piloter i prosjektet.

---

<sup>3</sup> En av virksomhetene hadde først etablert en åpningsbalanse fra 01.01.06

---

Av de ti pilotene er det tre som eksplisitt påpeker at de fremover vil ha fokus på å forbedre det periodiserte budsjettet. Ytterligere to piloter omtaler behov for å arbeide videre med bruk av periodisert regnskap i styringen, inkludert budsjett.

### **2.3.4 Periodisering i regnskapet**

Når det gjelder periodisering av inntekter og kostnader i regnskapet, viser erfaringskartleggingen et variert bilde. Alle pilotvirksomhetene gjennomfører periodiseringer i regnskapet, men det er stor variasjon i forhold til hvilke kostnader og inntekter som periodiseres og hvor ofte periodiseringene gjøres.

Gjennomgående periodiseres det som virksomhetene oppfatter som de viktigste kostnads- og inntektsarter. Lønn og sosiale kostnader periodiseres i stor grad, mens det er varierende hvorvidt overtidskostnader periodiseres i regnskapet. Også for virksomheter som har inntekter som faktureres er bildet variert. Enkelte virksomheter forholder seg til fakturadato som periodiseringsdato uavhengig av om virksomheten har opptjente inntekter som ennå ikke er fakturert. Det er flere piloter som påpeker at det er utfordringer knyttet til riktig periodisering, herunder utfordringer knyttet til data som kommer fra forsystemer og utfordringer knyttet til å registrere forhåndsbetalte kostnader slik at disse kan fordeles korrekt i regnskapet. Flere av virksomhetene påpeker at de ønsker å jobbe videre med å bedre kvaliteten i regnskapet, og at det å få gjort mer riktig periodisering er en del av dette.

### **2.3.5 Fordeling av kostnader på aktiviteter og mål**

Kostnader knyttet til aktiviteter og mål kan både være direkte og indirekte.

Alle, med unntak av én av de ti pilotvirksomhetene, opplyser at deres økonomimodell gir grunnlag for å knytte kostnader til aktiviteter og mål. Den siste virksomheten opplyser at økonomimodellen er under utvikling.

Når det gjelder fordeling av lønn på de ulike aktivitetene/målene, gjøres dette i ulik grad og på ulike måter på tvers av virksomhetene. En virksomhet har et timeregnskap som omfatter hele virksomheten. I tre av virksomhetene føres det timer for deler av virksomheten, mens det i de resterende virksomhetene brukes ulike metoder for å fordele lønn på ulike aktiviteter/mål. Eksempler på slike metoder er fordeling basert på antall ansatte, at avdelingsledere fordeler medarbeidernes tid på bakgrunn av en skjønnsmessig vurdering og at det gjøres tidsstudier for å få detaljert informasjon om tiden som benyttes for å utføre en aktivitet. Alle universiteter og forskningsinstitutter fordeler i tillegg lønn i prosjekter hvor det er pålagt.

For å fordele de indirekte kostnadene bruker fire av virksomhetene fordelingsnøkler. En av virksomhetene beregner og fordeler felleskostnader, men har ikke inkludert hele virksomheten i dette kostnadsbildet.

### **2.3.6 Økonomisystem**

Ingen av pilotvirksomhetene opplyser at omleggingen til periodisert regnskap har gitt behov oppgradering/utskifting av økonomisystemet. En virksomhet opplyser imidlertid at innføringen av periodisert regnskap var en del av en større omlegging og at økonomisystemet dermed ble byttet ut på innføringstidspunktet.

I tillegg til økonomisystemene har virksomhetene i varierende grad forsystemer og hjelpe- og fagsystemer. Hjelpe- og fagsystemene kan også bli påvirket av innføringen av periodisert regnskap, men i hvilken grad det må gjøres endringer i disse avhenger av hvordan systemet avgir eller mottar data til/fra regnskapssystemet. To av virksomhetene opplyser at ulik periodisering på tvers av systemene har vært en utfordring.

### **2.3.7 Andre tiltak**

Virksomhetene fremhever også andre tiltak som ledd i forberedelse og tilrettelegging for bruk av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Eksempler på slike tiltak er:

- 
- Gjennomføring av kvalitetshevende og effektiviserende tiltak knyttet til bokførings- og rapporteringsarbeidet, eksempelvis gjennom samling av regnskapsfunksjoner internt i virksomhetene
  - Etablering av nye rutiner som fremmer bruk av periodisert regnskapsinformasjon
    - o Rapportering, gjennom tilpasning til målgruppen og bevisstgjøring av formål ved rapporteringen
    - o Prosjektoppfølgning
    - o Ledermøter, for eksempel ved at informasjon fra periodisert regnskap settes opp som fast sak på leder-/styremøter
  - Se innføringen av periodisert regnskap i sammenheng med eventuelle andre innføringer og endringer i virksomheten for å oppnå synergieffekter (økonomimodell, systemer, rutiner, etc.)
  - Klargjøring og definering av virksomhetens produkter som grunnlag for kostnadsfordeling
  - Vurderinger av hvordan man kan kommunisere økonomisk informasjon effektivt, eksempelvis via web
  - Innføring og oppfølging av selvstendig budsjettansvar i virksomhetens enheter
  - Utvikling av relevante nøkkeltall og styringsparametere og hvordan virksomheten systematisk kan følge opp disse

## **2.4 Forberedelse og tilrettelegging (departementene)**

### **2.4.1 Kompetanse/opplæring**

Ett departement har gjennomført konkrete opplæringstiltak knyttet til periodisert regnskap. Dette var et kurs som var spesialtilpasset og knyttet til relevante underliggende virksomheters regnskap. Departementene peker på at de har deltatt på periodiseringsprosjektets seminarer på Gardermoen og viser til at dette har vært kompetansebyggende, særlig etter at fokuset i større grad er blitt rettet inn mot bruk av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Flere peker på at kompetansedeling både internt og på tvers har vært viktig som en del av kompetanseoppbyggingen. Videre peker flere departementer på at de har benyttet veilederen i periodisert regnskap.

### **2.4.2 Organisering av arbeidet**

Generelt sett har økonomi-/administrasjonsavdelingen i departementet vært mest involvert i de tidligere fasene av prosjektet, mens fagavdelingene har blitt mer involvert etter hvert som bruken av periodisert regnskapsinformasjon har fått et større fokus i prosjektet. Hvilke enheter i departementet som har vært mest involvert, avhenger også av hvor etatsstyringsansvaret er plassert.

### **2.4.3 Andre tiltak**

Departementene fremhever også andre tiltak som ledd i forberedelse og tilrettelegging for bruk av periodisert regnskapsinformasjon i styringen. Eksempler på slike tiltak er:

- Klargjøring av departementets behov for periodisert økonomisk styringsinformasjon og videreformidling av disse til underliggende virksomhet
- Definering og kommunisering av tydelige krav og forventninger for bruk av periodisert regnskap i underliggende virksomhet
- Tydeliggjøring av behov og bruk på viktige arenaer i etatsstyringen, eksempelvis i tildelingsbrevet, på etatsstyringsmøtene og i egne fagmøter
- Etablering av rutiner for gjennomgang av regnskap og nøkkeltall som et ledd i departementets forberedelser til etatsstyringsmøtene
- Etablering av rutiner for gjennomgang av delårsrapporteringene som muliggjør korrigerende og risikoreducerende tiltak
- Utvikling av relevante nøkkeltall for etatsstyrer
- Innføring av periodisert regnskap i flere underliggende virksomheter for å muliggjøre sammenligning

---

## 2.5 Oppsummering

- Utvalget består av virksomheter som har stor bredde både når det gjelder tilknytningsform, størrelse (antall ansatte og balanseverdi), sektortilhørighet, oppgaveportefølje og politiske og økonomiske rammebetingelser.
- Status og utgangspunkt når det gjaldt fokus på og prinsipper for regnskapsføring og økonomistyring var ulikt mellom virksomhetene ved oppstarten av prosjektet. I utvalget er det både virksomheter som hadde begynt å føre en form for periodisert regnskap og virksomheter som forholdt seg kun til kontantregnskapet.
- Hvordan virksomhetene og departementene har forberedt og tilrettelagt for innføringen av periodisert regnskap etter SRSene varierer. Noen av variasjonene kan knyttes til status og utgangspunkt, men andre variasjoner er uttrykk for prioriteringer og bevisste valg som virksomhetene har gjort.
- I all hovedsak opplyser virksomhetene at forberedelsene og tilretteleggingene har resultert i at det tekniske knyttet til regnskapet, herunder økonomimodell, kontoplan og økonomisystem nå er på plass og gir mulighet for eksempelvis kostnadsoppfølging per aktivitet/mål. Flere av virksomhetene opplyser likevel at de fortsatt arbeider med rutiner og kvalitetsforbedringer, herunder også forhold utenfor det tekniske, eksempelvis knyttet til rutiner for periodisering, budsjettering og rapportering.
- Ettersom prosjektet dreier seg om innføring av periodiserte virksomhetsregnskaper, er det naturlig nok virksomhetene som gjennomgående har gjennomført flest forberedelser og tiltak knyttet til den tekniske og operasjonelle innføringen av regnskapet.
- Når det gjelder prosesser og diskusjoner knyttet til etablering av åpningsbalansen, har departementet i større grad vært involvert.
- Et gjennomgående trekk er at kompetanse og opplæring har hatt høyt fokus hos virksomhetene, både i form av konkrete opplæringstiltak/rekruttering og utarbeidelse av veiledningsmateriell. Kun ett av departementene har gjennomført konkrete opplæringstiltak innenfor periodisert regnskap.

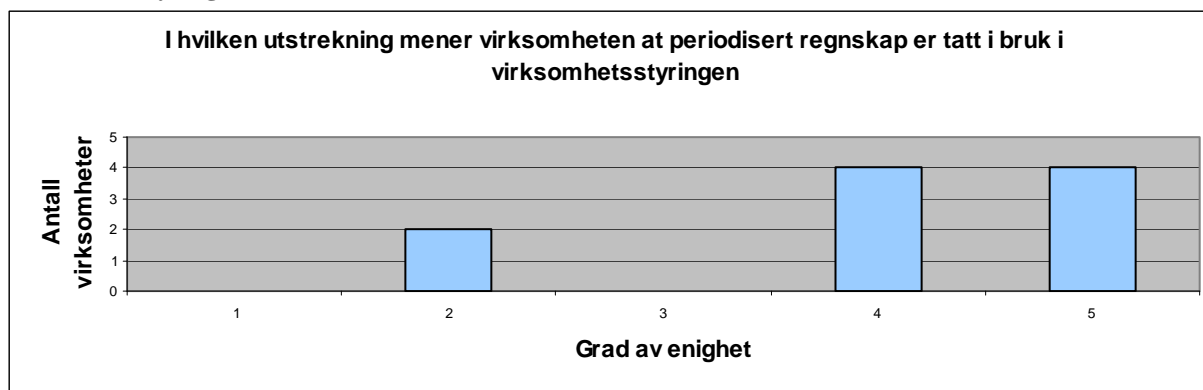
---

## 3 Periodisert regnskap – Hvordan brukes det i styringen?

### 3.1 Bruk i virksomhetsstyringen

De 10 pilotvirksomhetene har i ulik grad og på ulike måter tatt i bruk periodisert regnskap i den interne virksomhetsstyringen:

**Figur 2 I hvilken utstrekning mener virksomhetene at periodisert regnskapsinformasjon er tatt i bruk i virksomhetsstyringen**



Åtte av ti virksomheter oppgir at periodisert regnskap i stor, eller svært stor grad, er tatt i bruk i virksomhetsstyringen. I det følgende vil vi se nærmere på hvordan periodisert regnskap brukes, basert på informasjon fra styringsdokumenter og intervjuene med representanter for virksomhetene.

#### 3.1.1 Delårsrapportering og årsregnskap basert på SRS

Alle de ti pilotvirksomhetene avlegger delårsrapporteringer og årsregnskap i henhold til SRS1. Her har det vært en gradvis utvikling i prøveperioden i forhold til hvor mange av pilotene som faktisk setter opp et fullstendig regnskap med noter i henhold til SRSene og i forhold til hvor mange av pilotene som tar denne informasjonen i bruk i den interne virksomhetsstyringen.

For tre av de fem pilotvirksomhetene som er organisert med et styre, behandles delårsrapporteringene i styremøter gjennom året. For de to pilotvirksomhetene med styre som ikke styrebehandler delårsrapporteringen, er det slik at for den enes del behandles det periodiserte regnskapet kun gjennom avleggelsen av årsregnskapet, mens for den andres del behandles det periodiserte regnskapet løpende gjennom året, men da i en versjon som ikke fullt ut er i samsvar med SRSene.

Fem av pilotene opplyser i tillegg at de bruker delårsrapporteringen aktivt i den interne virksomhetsstyringen, og at dette regnskapet gjennomgås og behandles i ledermøter. Flere opplever økende bruk av regnskapet i takt med at ny styringsinformasjon har blitt beregnet og presentert eksempelvis i form av noter og nøkkeltall. De øvrige fem oppgir at de i relativt liten grad benytter delårsrapporteringen i den løpende virksomhetsstyringen. Begrunnelsen for ikke å bruke informasjonen som gis gjennom delårsrapporteringen, kan deles i to. Fra to av pilotene, samt i noen grad også for en tredje, opplyser de at de har egne økonomiske rapporter basert på periodisert regnskap som verktøy i den løpende styringen. Fra de to gjenværende er årsaken at de ikke har fått på plass et fullstendig periodisert regnskap og budsjett ennå. De opplyser at de derfor legger hovedvekten på å få etablert et fullstendig regnskap i henhold til SRSene, samt få på plass periodiserte budsjetter før de kan starte arbeidet med å ta det periodiserte regnskapet i aktiv bruk i virksomhetsstyringen.

#### 3.1.2 Bruksområder i virksomhetsstyringen

Hovedtyngden av virksomhetene understreker at periodisert regnskap er et viktig verktøy for å drive en aktiv virksomhetsstyring. Både styringsdokumentene og intervjuene viser samtidig at formål og omfang for bruk

---

---

av periodisert regnskapsinformasjon varierer. Hovedinntrykket fra intervjuene er at variasjonen skyldes flere forhold, men virksomhetene har særlig fremhevet at grad av modning og eksplisitte behov de opplever å ha, er to viktige forklaringsfaktorer. Modningen henger både sammen med hvor langt virksomheten har kommet med å innføre periodisert regnskap etter SRSene, hvor lenge virksomheten har utarbeidet og tatt i bruk periodisert regnskap og den erfaring og kompetanse virksomheten har når det gjelder økonomisk oppfølging. Materialet viser videre at opplevd behov har betydning. Spesielt ser en at virksomheter som står overfor eksplisitte krav knyttet til eksempelvis effektivitetsforbedringer eller oppfølging av eiendeler, bruker periodisert regnskap mer aktivt i styringen. Dette gjelder også for annen bruk av regnskapet enn den som er basert på pliktig periodisk utarbeidelse og rapportering til periodiseringsprosjektet og departementet.

### *3.1.2.1 Oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk*

Åtte av pilotene bruker det periodiserte regnskapet aktivt for oppfølging av kostnader og ressursbruk, særlig gjennom avviksanalyser og kostnadsoppfølging i forhold til budsjett. Seks av pilotene bruker det periodiserte regnskapet til finansiell oppfølging av prosjekter. Flere av pilotene understreker at de gjennom sine systemer kan hente ut detaljert informasjon basert på det periodiserte regnskapet som gir dem mulighet for å følge opp spesielle kostnads- og inntektsposter og større satsninger eller aktiviteter. Tre av pilotene bruker informasjon fra kundefordringer og leverandørgjeld til oppfølging av inn- og utbetalinger.

Pilotene som opplyser at periodisert regnskap brukes aktivt, utarbeider og bruker ulike nøkkeltall basert på periodisert regnskap. Hvilke nøkkeltall som utarbeides og som brukes mest aktivt i styringen avhenger av virksomheten. Eksempelvis er virksomheter med inntekt både fra bevilgning og eksterne opptatt av nøkkeltall som viser utvikling i eksterntfinansieringsandeler, bevilgningsandeler m.v.

### *3.1.2.2 Forvaltning av eiendeler*

Datamaterialet viser at de tre pilotene med størst anleggsmasse, bruker periodisert regnskapsinformasjon i arbeidet med å følge opp eiendeler, herunder i vurderinger knyttet til investeringer og vedlikehold.

Flere virksomheter benytter periodisert regnskap i forbindelse med investeringsanalyser og investeringsbeslutninger. Kildene viser at omfanget varierer en del mellom disse. Forsvarsbygg har vist til at bruk av periodisert økonomisk informasjon inn i forkalkyler i forbindelse med investeringsbeslutninger har medført at de har tatt andre beslutninger enn de ellers ville ha valgt, og at dette har medført skrinlegging av prosjekter som ellers ville ha blitt gjennomført. De øvrige tre som også har benyttet periodisert informasjon i investeringsanalyser, oppgir at dette skjer mer ad hoc og i mer enkeltstående tilfeller, gjerne knyttet til investeringer innenfor IT. To av pilotene opplyser at de har brukt periodisert regnskapsinformasjon som del av grunnlaget i forbindelse med innspill til statsbudsjettet i form av satsningsforslag.

To pilotvirksomheter peker på at periodisert regnskap har gitt ny informasjon til bruk ved oppfølging av varebeholdninger.

For oppfølging og vedlikehold av anleggsmidler, viser materialet at flere av virksomhetene bruker nøkkeltall fra periodisert regnskap til dette. Eksempler på nøkkeltall er vedlikeholdsandel, opprettholdelsesgrad og avskrivningsandel. Virksomhetene peker på at de ofte bryter ned nøkkeltallene på de enkelte typene anleggsmidler for å få nødvendig styringsinformasjon. Flere viser også til at for anleggsmidler med lang levetid, er analyser av avskrivninger opp mot investeringer kun interessant i et lengre perspektiv. Informasjonen fra nøkkeltallsanalysene brukes som informasjonsgrunnlag både for virksomhetsledelsen og for budsjettansvarlige/linjeledere i aktuelle avdelinger i virksomhetene.

Flere virksomheter peker på at opprettelse av balansen og synliggjøring av verdiene eiendelene i seg selv representerer en bruksverdi for virksomheten, og at forvaltning av eiendeler i større grad enn tidligere gis oppmerksomhet på ledermøtene.



---

### 3.1.2.3 *Sammenlignende analyser*

Flertallet av virksomhetene bruker ulike former for sammenlignende analyser aktivt. For alle disse gjelder at de gjør sammenligninger internt, eksempelvis sammenligner med tidligere perioder/år. Videre gjelder for flere at de også gjør sammenligninger mellom enheter internt, eksempelvis mellom institutter og fakulteter, mellom markedsområder eller på tvers av avdelinger og regioner. Flere av virksomhetene gjør også sammenligninger eksternt. Et eksempel her er Forsvarsbygg, som har gjort sammenlignende analyser både i forhold til eksterne aktører innenfor privat sektor, offentlig sektor og internasjonalt. Eksempler på områder for slike eksterne sammenlignende analyser er renholdskostnader, felleskostnader som lønn, samt kostnader ved fakturabehandling der disse kostnadene sammenlignes mot tilsvarende funksjoner innenfor privat sektor. Også universitetene gjør sammenlignende analyser mot eksterne, og opplyser at de sammenligner seg med hverandre blant annet gjennom databasen for statistikk for høyere utdanning (DBH). NGU har gjort sammenlignende analyser innenfor tjenester knyttet til laboratoriene, der det ble gjort sammenligninger mot tilsvarende virksomhet i Storbritannia og Finland.

### 3.1.2.4 *Kostnadseffektivitet og produktivitet*

To av pilotene bruker periodisert regnskapsinformasjon i kombinasjon med virksomhetsspesifikk informasjon i forbindelse med analyser av kostnadseffektivitet og produktivitet. Flere av de andre pilotene opplyser at det kan være interessant og ønskelig å gjøre effektivitets- og produktivitetsanalyser.

### 3.1.2.5 *Kalkyler*

Seks av pilotene opplyser at de bruker periodisert regnskapsinformasjon ved utarbeidelse og oppfølging av kalkyler. Eksempler som nevnes er kalkyler for avgifter, gebyrer, kostnader som skal dekkes inn gjennom brukerbetaling, kalkulerte timepriser som inngår i ulike analyser, kalkyler over kostnader og inntekter knyttet til mulige prosjekter, etc.

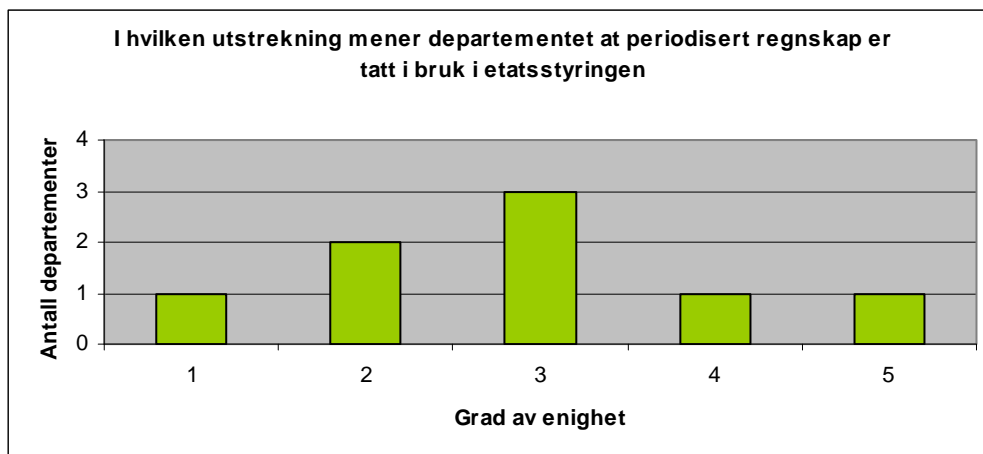
### 3.1.2.6 *Samfunnsøkonomiske analyser*

Det er gjennomgående svært få som har benyttet periodisert regnskap som del av grunnlaget for samfunnsøkonomiske analyser. Noen har likevel nevnt eksempler på at dette har skjedd, men at det ikke inngår som ledd i et systematisk arbeid.

## 3.2 **Bruk i etatsstyringen**

Departementene oppgir at de i ulik grad har tatt periodisert regnskap i bruk i etatsstyringen:

**Figur 3 I hvilken utstrekning departementet mener periodisert regnskap er tatt i bruk i etatsstyringen**



Figuren viser at departementene benytter hele skalaen i sine svar. Hovedtyngden ligger imidlertid på to og tre, som innebærer at de i liten til middels grad bruker periodisert regnskap i etatsstyringen. Variasjonen i måten og omfanget for bruk av periodisert regnskap i etatsstyringen, fremgår også av de ulike styringsdokumentene.

I det følgende vil vi se nærmere på hvordan periodisert regnskap brukes, basert på informasjon fra styringsdokumenter og intervjuene med representanter for departementene.

### **3.2.1 Delårsrapporter og årsregnskap basert på SRS**

Fra 2008 har alle departementene mottatt delårsrapporteringer basert på SRS. Referatene for etatsstyringsmøtene viser at tre av departementene har hatt periodisert regnskap, eller informasjon fra dette, som tema på etatsstyringsmøtene. To av departementene peker på at de i stedet har hatt egne møter med virksomhetene med dette som tema.

### **3.2.2 Bruksområder i etatsstyringen**

#### **3.2.2.1 Oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk**

Mange av departementene fremhever at budsjettstyring er det viktigste bruksområdet for regnskapsoppfølgingen, men at dette i all hovedsak baseres på en oppfølging av kontantregnskapet. Dette underbygges også i styringsdokumentene. Av dette følger også at departementene i all hovedsak bruker kontantregnskapet for oppfølging av bevilgning i de underliggende virksomheter. Mange påpeker imidlertid at periodisert regnskap brukes dersom det oppstår situasjoner som krever tett oppfølging, der dette anses som relevant informasjonsgrunnlag. Ett departement utmerker seg ved at de underliggende pilotvirksomhetene ikke lenger har kontantregnskap, slik at periodisert regnskap legges til grunn i all oppfølgingen.

Flere departementer peker på at kostnadsoppfølging gis et spesielt fokus i deres analyse av det periodiserte regnskapet. Et eksempel her er NHD som særlig fokuserer på kostnadsdekning for eksterne oppdrag, samt fordeling av kostnader og inntekter per hovedmål og virksomhetsområder, i tillegg til forholdet mellom eksterntfinansiert og bevilgningsfinansiert virksomhet.

Alle departementene opplyser at de har vurdert bruk av nøkkeltall fra periodisert regnskap. Fem av syv departementer etterspør disse nøkkeltallene i tildelingsbrevene.

---

### 3.2.2.2 *Forvaltning av eiendeler*

De tre departementene som har underliggende pilotvirksomheter med størst anleggsmasse, bruker periodisert regnskapsinformasjon i arbeidet med å følge opp eiendeler. Det er imidlertid variasjoner når det gjelder i hvilken grad og på hvilken måte informasjon brukes og vektlegges.

For oppfølging knyttet til vedlikehold og investeringer, fremgår det av tildelingsbrev, rapportering og intervjuer at flere av departementene bruker nøkkeltall fra periodisert regnskap til dette. Eksempler på nøkkeltall er vedlikeholdsandel, opprettholdelsesgrad og avskrivningsandel. Bruken er både knyttet til rapporteringskrav og oppfølging av disse, samt forberedelser og diskusjoner i forbindelse med etatsstyringsmøter og øvrig styringsdialog.

Noen av departementene opplyser at de har mottatt satsningsforslag knyttet til investeringsanalyser med grunnlag i periodisert regnskap fra sine underliggende virksomheter.

FD sier at periodisert regnskap systematisk inngår som del av grunnlaget for livssyklusanalyser, og dermed gir viktig styringsinformasjon i forbindelse med investeringsbeslutninger. Hovedinntrykket fra styringsdokumentene for de øvrige departementene, er at periodisert regnskap bare i begrenset grad inngår som del av grunnlaget for investeringsanalyser. Dette bekreftes i intervjuene, men noen departementer peker på at periodisert informasjon brukes ad hoc og i mer enkeltstående tilfeller i forbindelse med investeringsanalyser.

Flere av departementene peker på at opprettelse av balansen og synliggjøring av verdiene eiendelene representerer, i seg selv gir en bruksverdi for etatsstyringen, og at forvaltning av eiendelene i større grad enn tidligere gir oppmerksomhet både internt i departementet og i styringsdialogen med underliggende virksomhet.

### 3.2.2.3 *Sammenlignende analyser*

Mange av departementene uttaler at de i sin gjennomgang av det periodiserte regnskapet gjør sammenligninger med tidligere perioder og år. Et eksempel her er administrasjonsavdelingen i KD som gjør sammenligninger mot tidligere innrapporteringer for omløpsmidler, investeringer, IKT, lønnsutvikling og avregning i bevilgningsfinansiert virksomhet.

Når det gjelder sammenlignende analyser på tvers av underliggende virksomheter, skiller universitets- og høyskoleavdelingen i KD seg ut ved at de gjør sammenlignende analyser på tvers av de underliggende virksomhetene. Dette er mulig på grunn av at alle universiteter og høyskoler nå fører periodisert regnskap etter SRSene. Eksempler på elementer som sammenlignes her er resultatgrad, likviditet og avregning bevilgningsfinansiert virksomhet. Administrasjonsavdelingen i KD peker på at også de vil begynne å gjøre sammenlignende analyser på tvers av flere underliggende virksomheter når de fra 2009 innfører periodisert regnskap for Metrologisk institutt og NOVA.

Når det gjelder sammenligning med andre virksomheter nasjonalt eller internasjonalt, er det ingen av departementene som oppgir at de etterspør eller utfører slike analyser. Flere peker imidlertid på at de kjenner til at deres underliggende virksomheter utfører slike analyser. FD utmerker seg ved at de har brukt informasjon fra slike analyser som del av grunnlaget når de fastsetter ambisjonsnivåer for visse typer styringsparametere.

### 3.2.2.4 *Kostnadseffektivitet og produktivitet*

Tre av departementene gjør eller etterspør effektivitetsanalyser, noe som blant annet fremgår både av tildelingsbrev og rapportering. FD og SD bruker i den sammenhengen styringsparametere for å belyse effektivitet og produktivitet. Universitets- og høyskoleavdelingen i KD beregner kostnad per 60-studiepoengsenhet som en del av sektoranalysene de utfører og sammenligner disse mellom departementets underliggende virksomheter.

---

### 3.2.2.5 Kalkyler

Styringsdokumentene viser at flere departementer har fokus på prising og fastsettelse av gebyrer/avgifter. Ingen av departementene har imidlertid i intervjuene spesielt fremhevet bruken av periodisert regnskapsinformasjon i kalkyler knyttet til dette. Flere av virksomhetene har imidlertid pekt på at periodisert regnskap gir nyttig informasjon ved beregning av priser, gebyrer og avgifter.

### 3.2.2.6 Samfunnsøkonomiske analyser

Departementene oppgir gjennomgående at de i svært liten grad bruker periodisert regnskapsinformasjon som del av grunnlaget for samfunnsøkonomiske analyser. Ett departement påpeker imidlertid spesielt at det er ønskelig at en slik bruk av periodisert regnskapsinformasjon får økt fokus fremover.

## 3.3 Videreutvikling for bruk av periodisert regnskapsinformasjon

### 3.3.1 Videre bruk i virksomhet og på eget departementsområde

Alle pilotvirksomhetene opplyser at de fortsatt har fokus på tiltak for å sikre god kvalitet i det periodiserte regnskapet. Forbedringsområder som spesielt fremheves, er arbeid med komplettering av balansen, forbedringer i kontoplan og økonomimodell, samt forbedringer knyttet til periodiseringer i budsjett og regnskap. Andre utviklingsområder som virksomhetene spesielt peker på er bedre måling av kostnader knyttet til aktiviteter.

Flere vektlegger at de arbeider med å få til en mer systematisk og strukturert oppfølging av periodisert regnskapsinformasjon. I den sammenheng peker flere på at det trengs en bedre definering av ledelsens behov for økonomisk informasjon og en imøtekomning av disse. Spesielt fremheves behovet for bedre og flere analyser knyttet til regnskapsinformasjonen. I den forbindelse fremhever mange at det fortsatt er behov for kompetanseutvikling, spesielt innenfor analyse og fortolkning av økonomisk informasjon. Enkelte departement peker på at de er i ferd med å gjennomføre en generell styrking av innsatsen innenfor etatsstyring og økonomisk oppfølging av virksomhetene.

Videre peker flere på at det pågår et arbeid for videreutvikling av relevante nøkkeltall/styringsparametere, herunder at virksomhetene og departementene også gjør tiltak for å bedre oppfølgingen av disse. En virksomhet opplyser i den forbindelse at de ønsker å bruke nøkkeltall basert på periodisert regnskapsinformasjon som del av grunnlaget i ledelsens resultatkontrakter.

### 3.3.2 Viktige suksessfaktorer for innføring av periodisert regnskap

Med bakgrunn i den erfaringen virksomhetene og departementene har gjort knyttet til innføring og bruk av periodisert regnskap, er det interessant å merke seg de faktorene som virksomhetene/ departementene mener er avgjørende for å lykkes i dette arbeidet. Dette er faktorer som de mener er overførbare til andre virksomheter i staten ved en eventuell innføring av periodisert regnskap og som dermed er viktige både for enkeltvirksomheter og mer generelt.

Alle virksomhetene og departementene peker på at kompetanse er viktig for innføring og bruk av periodisert regnskap. Mange peker spesielt på at det er behov for kompetanse i alle deler av virksomheten, herunder blant ledere, økonomimedarbeidere og tillitsvalgte, samt at det er viktig også å bygge opp kompetansen i departementene.

For å bygge opp kompetanse i virksomhet og departement presiserer fire av virksomhetene at det er viktig å bruke erfaringene fra utprøvingen og synliggjøre gode eksempler. Tilnærmet alle pilotvirksomheter og departementer peker på at det er viktig med et støtteapparat og veiledere. Flere peker også på at det er viktig at det settes av tilstrekkelig med ressurser, også i form av tid, under innføringen.

---

Flere av virksomhetene og departementene uttaler at de mener forankring i toppledelsen hos virksomhetene og i departementene er viktig for å lykkes med å ta i bruk styringsinformasjon fra det periodiserte regnskapet. Flere virksomheter, samt ett departement peker spesielt på at involvering fra departementene er viktig.

Noen virksomheter mener periodiseringsprinsippet også burde implementeres i statsbudsjettet og statsregnskapet.

Det er ulike syn på hva som er mest hensiktsmessig metodikk ved en eventuell innføring av periodisert regnskap i staten. Noen av virksomhetene anbefaler en trinnvis innføring, mens andre fokuserer på at implementeringsfasen må gå over en lengre periode. To virksomheter og to departementer mener at det bør gjøres en tilpasning av detaljeringsgraden i standardene slik at disse tilpasses virksomhetenes behov, mens andre fremhever betydningen av at alle følger samme standarder, blant annet for å sikre muligheter for sammenligning.

Flere virksomhetene og departementer peker på at det er viktig å synliggjøre nytteeffekter for å begrunne og motivere for bruk av periodisert regnskapsinformasjon. Et virkemiddel som fremheves, er at informasjonen må brukes inn i mål- og resultatstyringssystemet, herunder også i lederkontrakter. Flere understreker også at man må erkjenne at det tar tid å oppnå effekter.

### 3.4 Oppsummering

- I hvilken utstrekning og hvordan periodisert regnskapsinformasjon er tatt i bruk i styringen varierer mellom virksomhetene/departementene
- Bruken av periodisert regnskapsinformasjon i virksomhetsstyringen spenner fra det å rapportere økonomisk informasjon basert på krav som er gitt, via det å følge opp budsjett/kostnadsutvikling/ressursbruk til det å bruke periodisert økonomisk informasjon aktivt i analyser og beslutningsgrunnlag.
- I etatsstyringen brukes periodisert regnskap generelt sett i vesentlig mindre utstrekning enn på virksomhetsnivå. Med få unntak er det et gjennomgående trekk at departementene påpeker at periodisert regnskap i dag i hovedsak brukes dersom det oppstår situasjoner som krever tett oppfølging, der dette anses som relevant informasjonsgrunnlag. I hovedsak er bruken i etatsstyringen knyttet til oppfølging av kostnadsutvikling og sammenligning på tvers av år. Flere departementer peker imidlertid også på at nøkkeltall, sammenligning mellom enheter og grunnlag for satsningsforslag og analyser er bruksområder for det periodiserte regnskapet.
- Det er også stor variasjon i hvor lenge informasjonen er tatt i bruk til styringsformål. Et gjennomgående trekk er likevel at både departement og virksomheter understreker at periodisert regnskapsinformasjon vektlegges i økende grad og på flere områder i styringen enn tidligere.
- Et hovedtrekk er at virksomhetene og departementene peker på at de etter hvert som de tar periodisert regnskap i bruk i styringen, også ser behov for
  - En videre utvikling i kvaliteten i det periodiserte regnskapet. Forhold som det spesielt pekes på er komplettering av balansen, mer riktig periodisering i budsjett og regnskap og muligheter for å knytte kostnader og aktiviteter og mål gjennom regnskapet.
  - Mer kompetanse på fortolkning og analyse av informasjonen som regnskapet gir
  - Å ta periodisert regnskapsinformasjon i bruk innenfor flere områder i styringen av sin virksomhet gjennom utvikling av nye, relevante nøkkeltall/styringsparametere og gjennom bruk av periodisert regnskapsinformasjon i grunnlaget for flere typer analyser og beslutninger
- Ved en eventuell innføring av periodisert regnskap i statlige virksomheter, peker virksomhetene/departementene på flere forhold de mener det er viktig å ta hensyn til. De forhold som særlig fremheves av flere er:
  - Kompetanse vurderes som en kritisk suksessfaktor av alle virksomheter og departementer. Dette gjelder både regnskapsteknisk kompetanse og kompetanse på fortolkning og analyse av informasjonen som regnskapet gir.
  - Forankring i alle ledd i organisasjonen og spesielt i toppledelsen

- 
- Involvering og engasjement fra departementet
  - Synliggjøring av nytteeffekter gjennom at informasjonen tas aktivt i bruk og gir konsekvenser. Flere departement og virksomheter peker i den forbindelse på at nytten vil øke dersom periodisert regnskap implementeres i statsbudsjettet og statsregnskapet
  - En konkret og forberedt innføringsplan med nødvendig støtte og veiledning undervegs

---

## 4 Periodisert regnskap - hvilke effekter gir det?

### 4.1 De viktigste effektene: Kategorisert etter bruksområder

Pilotvirksomhetene gir et differensiert bilde når det gjelder deres vurdering av hva som er de viktigste effektene av bruken av periodisert regnskapsinformasjon i henholdsvis virksomhetsstyringen og etatsstyringen. Tilsvarende ser en også at departementene har gjort ulike erfaringer og vektlegger ulike perspektiver. Flere av virksomhetene og departementene peker på at de ikke synes de har kommet langt nok når det gjelder å ta informasjonen i bruk i styringen, og at dette medfører at de i intervjuet rapporterer få tydelige og opplevde effekter selv om de mener at de på sikt vil oppnå positive effekter for styringen.

Metodevalg og intervjuform (kvalitative semistrukturerte intervjuer) har medført at det har vært åpent for intervjuobjektet å hente frem de effekter de selv vurderer som mest viktige. Dette har medført at mange av pilotvirksomhetene har trukket opp mange forskjellige, men også delvis sammenfallende effekter, der det er små nyanser som skiller en effekt fra en annen. I presentasjonen nedenfor har vi forsøkt å gruppere effektene, slik at de effekter som vi oppfatter helt eller delvis omhandler samme forhold, presenteres samlet. Opptellingen av effekter må ses i lys av de aspekter som er nevnt ovenfor med tanke på intervjuform og nyanseforskjeller mellom de ulike effektene som respondentene har trukket frem. Det vil derfor være de ulike typer av effekter, mer enn det eksakte antall som fremkommer ved en opptelling, som bør tillegges mest vekt i lesingen av kapittel 4.1.

#### 4.1.1 Oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk

Når det gjelder effekter, peker ni av pilotene og to departementer på at de gjennom bruken av periodisert regnskapsinformasjon har oppnådd effekter gjennom mer presis regnskapsinformasjon, seks av pilotene og ingen departementer påpeker at de har oppnådd effekter i form av mer tidsriktig regnskapsinformasjon, mens seks av pilotene og to departementer peker på at periodisert regnskap har gitt mer relevant regnskapsinformasjon. Ni av pilotene og ett departement understreker at periodisert regnskap har gitt effekt i form av det å muliggjøre reell kunnskap om kostnad per aktivitet, mens fire piloter og tre departementer understreker at de gjennom periodisert regnskap har fått en bedret mulighet for oppfølging av budsjett, herunder at dette muliggjør å iverksette korrigerende tiltak på et tidligere tidspunkt. Fire piloter og fire departementer uttaler eksplisitt at de gjennom periodisert regnskap har oppnådd bedre overblikk over økonomisk tilstand.

Fire piloter og fire departementer peker på effekter i form av mer riktig bilde av faktisk ressursbruk. Fire av pilotene, men ingen departementer, peker på at en gjennom periodisert regnskap unngår uheldig betalingsplanlegging. To pilotvirksomheter peker også på at de opplever at periodisert regnskap gjør det enklere å følge opp kontantregnskapet fordi en nå vet og har oversikt over inn- og utbetalingsstrømmene.

En av pilotene opplyser at de har oppnådd en effekt i form av at de nå kan følge opp kundefordringer og leverandørgjeld på en bedre måte, gjennom at aldersfordelt reskontro kan hentes direkte ut i fra regnskapet. Ett departement peker også på denne effekten.

To pilotvirksomheter og to departementer påpeker at periodisert regnskap gir et mer fullstendig kostnadsbilde fordi poster som pensjonskostnadene og avskrivninger fremgår av regnskapet. To departementer, som har underliggende virksomheter med krav til eksternfinansiering, peker videre på at de erfarer en positiv effekt i form av at periodisert regnskap gir bedre informasjon om inntekter og inntektssammensetning.

Fire piloter og to departementer understreker at en effekt av periodisert regnskap er at man har oppnådd økt tillit til regnskapsinformasjonen og at regnskapsinformasjonen nå er av bedre kvalitet.

---

#### **4.1.2 Forvaltning av eiendeler**

Seks piloter og fire departementer peker på at periodisert regnskap har gitt effekter i form av økt bevisstgjøring rundt økonomisk verdi og verdifall gjennom informasjon som gis i balansen og gjennom avskrivninger, og seks av pilotene og fire departementer trekker frem at en positiv effekt er at periodisert regnskap muliggjør nøkkeltall for forvaltning av eiendeler, eksempelvis nøkkeltall for kapitalslit og vedlikeholdsbehov.

En av pilotvirksomhetene understreker at periodisert regnskap har gitt en positiv effekt i form av synliggjøring av kapitalbinding i anleggsmidler og varebeholdninger, samt at dette muliggjør bedre lagerstyring. Også en annen virksomhet peker på at periodisert regnskap har gitt positiv effekt i form av større fokus på varebeholdninger.

Seks virksomheter og tre departement erfarer at periodisert regnskap har gitt bedret beslutningsgrunnlag og analyser, eksempelvis gjennom bedre investeringsanalyser. En virksomhet peker på at de har gjort andre investeringsbeslutninger basert på periodisert regnskap enn det de ellers ville ha gjort, og at dette har medført en mer effektiv ressursbruk.

#### **4.1.3 Sammenlignende analyser**

Flere av virksomhetene trekker frem at en effekt av periodisert regnskap er at man nå har større muligheter for sammenlignende analyser. Flertallet av pilotvirksomhetene og noen departementer peker på at periodisert regnskap gjør det enklere å gjøre sammenlignende analyser der en sammenligner regnskapet med tidligere perioder. Tilsvarende peker mange piloter og noen departementer på at periodisert regnskap gir effekter i form av at det blir enklere å sammenligne seg med andre både internt mellom enheter og eksternt med andre tilsvarende virksomheter/funksjoner.

Ett departement peker på at periodisert regnskap gir effekt i form av å synliggjøre utviklingstrekk på en bedre måte.

#### **4.1.4 Kostnadseffektivitet og produktivitet**

Fire pilotvirksomheter og ett departement trekker frem at periodisert regnskap muliggjør mer korrekte produktivitetsmålninger, og to virksomheter og to departementer peker også på at de ser en effekt i form av at periodisert regnskap muliggjør dokumentasjon av kostnadseffektivisering. Ett departement og en pilotvirksomhet uttrykker eksplisitt at de erfarer at bruken av periodisert regnskapsinformasjon i styringen har medført en mer effektiv ressursbruk.

#### **4.1.5 Kalkyler**

En virksomhet peker på at periodisert regnskap gir et verktøy for prising av tjenester. Bruk av periodisert regnskap i utarbeidelse og oppfølging av kalkyler er et bruksområde som flere har pekt på uten at de eksplisitt i intervjuet har nevnt dette som en effekt for styringen.

#### **4.1.6 Overordnede/generelle effekter**

Når det gjelder de mer overordnede og generelle effekter som er erfart, spenner disse fra mer samfunnsmessige effekter til effekter som hver enkelt virksomhet kan erfare, men som er av mer generell art og av betydning for styringen som helhet.

Fem pilotvirksomheter og ett departement peker på at de erfarer at periodisert regnskap har gitt mer kvalifiserte diskusjoner i ledergruppen, herunder at siden regnskapet har bedre kvalitet og gir et bedre uttrykk for faktisk økonomisk tilstand, kan diskusjonene baseres på fakta og mindre tid medgår til diskusjoner rundt avklaringer og forståelse for tallgrunnlaget. Fire pilotvirksomheter og seks departementer fremhever at bruken av periodisert regnskap har gitt økt økonomiforståelse og økt økonomifokus i ledelsen.



---

Når det gjelder effekter for styringen, peker fire pilotvirksomheter og fem departementer på at periodisert regnskap har gitt bedre grunnlag for styring og at man har forbedrede muligheter for å hente ut relevant styringsinformasjon. To virksomheter og ett departement uttaler at bruken av periodisert regnskap gir dem et viktig ressursprioriteringsverktøy. Fem piloter og tre departementer gir uttrykk for at periodisert regnskap gir bedre grunnlag for å definere nøkkeltall og styringsparametere. En virksomhet og ett departement peker også på at periodisert regnskap gir mulighet for mer langsiktig planlegging og prognostisering. Ett departement peker på at periodisert regnskap gir bedre informasjon om utviklingstrekk.

To piloter og ett departement viser til at de erfarer at periodisert regnskap gir positive effekter i form av bedre muligheter for å underbygge forklaringer og fremstillinger, herunder styrke dialogen med departementet.

Fire pilotvirksomheter og to departementer peker også på positive effekter i form av mer standardisert styringsinformasjon, og fremhever særlig at det at man har skal-krav til hvilken informasjon som skal rapporteres og hvordan denne skal fremstilles er viktig både for allmennheten og for departementene.

Når det gjelder utvikling og rekruttering av kompetanse peker flere på at de mener en effekt av at en tar i bruk periodisert regnskap vil være enklere rekruttering og enklere muligheter for å beholde økonomimedarbeidere. Flere peker også på at opplæringen vil bli enklere når en bygger økonomioppfølgingen på tilnærmet de samme prinsipper som de som utdanningsinstitusjonene vektlegger og som brukes i privat virksomhet. Flere pilotvirksomheter og departementer trekker frem at de mener bruken av periodisert regnskap har gitt økt kompetanse i organisasjonen. Tre virksomheter og to departementer peker på at bruk av periodisert regnskap gir en positiv effekt i form av at det blir enklere for utenforstående/eksterne å forstå regnskapet.

#### **4.1.7 Oppsummering**

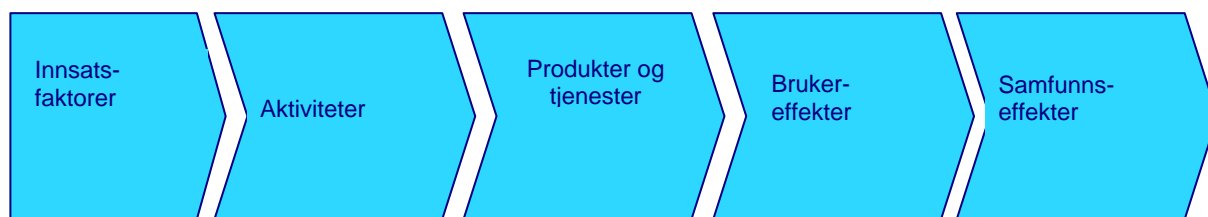
- Virksomhetene og departementene har identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå ved bruk av et kontantregnskap.
- Effektene er knyttet til alle de definerte bruksområdene. Det er likevel stor variasjon både når det gjelder hvilke effekter de enkelte virksomhetene/departementene har erfart og i hvilket omfang. Et generelt trekk er at mange har oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk og sammenlignende analyser, mens færre har opplevd effekter knyttet til forvaltning av eiendeler, kostnadseffektivitet/produktivitet og kalkyler.
- I tillegg til effektene knyttet til de definerte bruksområdene, peker virksomhetene/departementene på en del overordnede effekter som både er av betydning for den enkelte virksomhet, og av en mer samfunnsmessig betydning
- Virksomhetene opplever gjennomgående flere effekter enn departementene
- Både virksomheter og departement peker på at de ser flere potensielle effekter som ikke ennå er hentet ut. Flere peker i den sammenheng på at de betrakter seg selv på et relativt tidlig modenhetsnivå for bruk av periodisert regnskap i styringen.

## **4.2 De viktigste effektene: Kategorisert etter resultatkjeden**

I avsnittet foran har vi kategorisert effektene etter de ulike bruksområdene. Gjennomgangen viser at effektene er av forskjellig art, eksempelvis både i form av ny informasjon og økt forståelse for økonomisk forhold i virksomheten, men også i form av endret atferd og mer effektiv ressursbruk. Videre viser gjennomgangen at effektene er knyttet til ulike prosesser, oppstår på ulike tidspunkt og på ulike nivå både i og utenfor organisasjonen.

Vi vil derfor i det følgende kategorisere alle typer effekter, og mener at resultatkjeden er egnet for å belyse disse ulike dimensjonene.

#### 4.2.1 Generelt om kategorisering av effekter etter resultatkjeden



Resultatkjeden viser hvordan en virksomhet via ulike aktiviteter omformer innsatsfaktorer til produkter eller tjenester som er rettet mot eksterne brukere og samfunnet<sup>4</sup>.

- Innsatsfaktorene viser hva virksomheten må anskaffe og forvalte, eksempelvis arbeidskraft, kompetanse, ledelse, bygninger, IT-systemer, materiell osv.
- Innsatsfaktorene brukes til å gjennomføre aktiviteter/arbeidsprosesser internt i virksomheten, for eksempel saksbehandling, analysearbeid, møter, innhenting av informasjon og lignende.
- Aktivitetene resulterer i produkter/tjenester, som enten leveres ferdig fra virksomhetens side, eller som slutføres i møtet med en eller flere brukere utenfor virksomhetene. Eksempler kan være rådgivning, vedtak og beslutninger, utredninger, kampanjer og kontroller.
- Produktene/Tjenestene får én eller flere effekter utenfor virksomheten for brukerne, og i siste instans for samfunnet. Brukereffektene er vanligvis direkte effekter av virksomhetens produkter/tjenester, mens samfunns-effektene vanligvis er mer indirekte resultater.

Eventuelle effekter er også normalt resultat av ikke bare én, men flere aktiviteter og tjenester fra virksomheten. Desto lenger til høyre i resultatkjeden vi er, desto lengre tid tar det før resultatene viser seg. Dette gjelder særlig for samfunns-effekter.

#### 4.2.2 Resultatkjeden for periodisert regnskap

Målet for bruk av periodiserte regnskapsinformasjon er bedre styring. Innsatsfaktorer og aktiviteter vil i dette tilfellet dreie seg om faktorer som normalt er innenfor virksomheten. Produkter og tjenester vil i denne resultatkjeden være knyttet til egenskaper ved produktet periodisert regnskap og tilhørende regnskapsrapporter/-informasjon. Vi skiller også mellom bruker- og samfunns-effekter. Her vil det være en glidende overgang og vi har valgt å gjøre følgende skille: Brukerne, slik vi definerer det i denne resultatkjeden, er brukerne av den periodiserte regnskapsinformasjonen, dvs. virksomheten selv og deres fagdepartement. Dette medfører videre at samfunns-effekter, slik vi definerer det, er de effektene man ser ut over effektene for virksomheten selv og deres fagdepartement. Eksempler her er virkninger for Finansdepartementet i deres rolle som overordnet budsjettdepartement og Stortinget, media og brukerne av virksomhetenes (primære) produkter og tjenester, samt SSB/Statres.



Vi har valgt å definere resultatkjeden for periodisert regnskap som vist over. Resultatkjeden viser at innføring og bruk av periodisert regnskap kan gi virkninger for virksomhetenes/departementenes innsatsfaktorer i form av eksempelvis økonomisystemer, medarbeidere/ledere og kompetansen disse besitter.

<sup>4</sup> Kilde: Mål- og resultatstyring I staten. En veileder i resultatmåling

---

Videre kan det oppnås virkninger i forbindelse med de aktiviteter virksomhetene/departementene utfører ved tilrettelegging og utarbeiding av det periodiserte regnskapet og rapporter knyttet til dette. Produktet, i form av periodisert regnskap og rapporter knyttet til dette, kan også gi virkninger i seg selv. Endelig kan det oppnås bruker- og samfunns effekter i form av bedre virksomhets- og etatsstyring og bedre samfunnsmessig utnyttelse av ressursene.

Informasjon fra pilotvirksomhetene og deres fagdepartementer viser at innføring og bruk av periodisert regnskapsinformasjon gir virkninger knyttet til *alle* ledd i resultatkjeden. De primære målene for innføring og bruk av periodisert regnskapsinformasjon er i første rekke knyttet til bruker- og samfunns effekter. Virkningene lengre til venstre i resultatkjeden kan både ha en kvalitativ egenverdi og også være nødvendige, men ikke tilstrekkelige betingelser for å oppnå virkninger/effekter til høyre i resultatkjeden.

I det videre har vi foretatt en kategorisering av de viktigste virkningene (av innføring og bruk av periodisert regnskap) innenfor hvert ledd i resultatkjeden. Merk at alle virkningene som er pekt på er erfarte effekter som er dokumenterbare gjennom eksempler, men at det varierer i hvilken grad effektene er oppnådd av alle, mange eller bare noen få av virksomhetene. Mange av virksomhetene som ennå ikke har oppnådd disse effektene, mener dette er potensielle virkninger som de vil oppnå på sikt.

#### *4.2.2.1 De viktigste virkningene knyttet til innsatsfaktorer*

I forbindelse med innføring og bruk av periodisert regnskap, har virksomhetene og deres fagdepartementer gjort en del tilrettelegging og forberedelser knyttet til det som kalles innsatsfaktorer i resultatkjeden. Virksomhetene og departementene har fremhevet at dette har gitt følgende virkninger i virksomheten/departementet:

- Klargjør behov for økonomiforståelse i organisasjonen
- Øker kompetansen i organisasjonen
- Øker økonomifokuset/økonomiforståelsen i ledelsen
- Letter rekrutteringen/gjør det enklere å beholde økonomimedarbeidere
- Gjør opplæringen enklere

#### *4.2.2.2 De viktigste virkningene knyttet til aktivitetene*

For å oppnå et kvalitativt godt produkt i form av et periodisert regnskap, har virksomhetene pekt på en del aktiviteter som de har ansett som nødvendige. Eksempler på dette er etablering av åpningsbalanse, nye rutiner (balanseføring, periodisering i regnskap og budsjett etc.) og kvalitetskontroller.

Hver enkelt aktivitet gir ikke nødvendigvis virkninger i seg selv, men resulterer samlet i produktet periodisert regnskap. Prosessene gir imidlertid også virkninger i form av:

- Økt forståelse for hva som skal til for å få et godt periodisert regnskap
- Økt kompetanse om sider ved virksomheter som er nødvendige å kjenne til, for å oppnå et riktig periodisert regnskap
- Bevisstgjøring om verdiene som forvaltes
- Bevisstgjøring om verdien av standardisering

#### *4.2.2.3 De viktigste virkningene knyttet til produktet*

Produktet, slik vi har definert det, er periodisert regnskap i henhold til SRSene og periodisert regnskapsinformasjon som kan utledes av dette. Virkningene kategorisert under dette punktet er kvalitative virkninger av den merinformasjonen som det periodiserte regnskapet gir i seg selv, sett i forhold til et regnskap basert på kontantregnskapet.

- Mer relevant, presis og tidsriktig økonomisk informasjon
  - o Riktigere bilde av faktisk ressursbruk
  - o Mer fullstendig kostnadsbilde
  - o Gir bedre informasjon om virksomhetens eiendeler

- 
- Gir bedre informasjon om inntekt/inntektssammensetning
  - Muliggjør reell kunnskap om kostnad per aktivitet
  - Enklere å følge opp kontantregnskapet
  - Bedret tilgang på økonomisk styringsinformasjon
    - Bedre mulighet til å hente ut relevant styringsinformasjon
    - Mer standardisert styringsinformasjon
    - Bedre verktøy for å sammenligne over tid
    - Bedre verktøy for
      - Definerer av nøkkeltall/styringsparametere
      - Uthenting av nøkkeltall/styringsparametere
      - Definerer av nøkkeltall for forvaltning av eiendeler
    - Bedre verktøy for utarbeidelse av beslutningsgrunnlag og analyser
    - Bedre verktøy for oppfølging av budsjett
    - Bedre verktøy for prising av tjenester og fastsetting/oppfølging av kalkyler
    - Bedre verktøy for mer langsiktig planlegging og prognostisering

#### 4.2.2.4 De viktigste virkningene knyttet til brukereffekter

Brukerne av den periodiserte regnskapsinformasjonen, dvs. virksomheten selv og deres fagdepartement, har pekt på følgende effekter av bruken av periodisert regnskapsinformasjon.

- Bedre overblikk over økonomisk tilstand
- Økt tillit til regnskapsinformasjonen
- Mer kvalifisert diskusjon i ledergruppen
- Styrket dialog med departementet
- Enklere for utenforstående å forstå regnskapet
- Bevisstgjøring av verdier på virksomhetens/statens eiendeler og verdifall (avskrivninger)
- Bedre oppfølging av virksomhetens eiendeler
- Enklere og bedre bruk av sammenlignende analyser
- Bedre beslutninger eksempelvis vedr. investeringer
- Unngår uheldig betalingsplanlegging
- Enklere og bedre oppfølging av kostnadseffektivitet
- Større fokus på varebeholdninger /kapitalbinding i varelager og anleggsmidler
- Bedre ressursprioriteringer
- Bedre ressursdisponering for den enkelte virksomhet
- Mer korrekte gebyrer/husleier/brukerbetalinger for den enkelte virksomhet

#### 4.2.2.5 De viktigste virkningene knyttet til samfunnseffekter

Effektene som virksomhetene og deres fagdepartement peker på som samfunnseffekter er opplistet nedenfor. En del av effektene som for den enkelte virksomhet fremstår som brukereffekt, vil om en ser disse samlet for flere/alle statlige virksomheter, fremstå som samfunnseffekter. I tillegg vil en innføring av periodisert regnskap i staten og en samlet bruk av periodisert regnskapsinformasjon (gjennom eksempelvis standardisering, aggregering og konsolidering) gi samfunnseffekter.

- Mer kvalifisert og faktabasert diskusjon
- Bedre ressursdisponering samlet sett for staten
- Mer korrekte gebyrer/husleier/brukerbetalinger for den enkelte bruker av virksomhetens produkt/tjeneste og samlet for samfunnet
- Større legitimitet – viser hva pengene er brukt til i offentlig forvaltning
- Større transparens/gjennomsiktighet
- Mer kostnadseffektiv ressursbruk i det offentlige
- Mer effektiv oppfølging av statens eiendeler

---

### 4.2.3 Oppsummering

- De erfarte effektene er av forskjellig art, både i form av ny informasjon og økt forståelse for økonomiske forhold i virksomheten, men også i form av endret atferd og mer effektiv ressursbruk.
- Gjennomgangen viser at virksomheter og departementer har pekt på virkninger som kan knyttes til alle ledd i resultatkjeden. Både virksomheter og departementer har opplevd virkninger som en følge av de forberedelsene og tilretteleggingene som er gjort, noe som vises gjennom virkningene opplistet under innsatsfaktorer og aktiviteter i resultatkjeden. Hovedtyngden av virkningene som er påpekt er imidlertid knyttet til produktet: Det periodiserte regnskapet i seg selv. Det er også mange virkninger som kan omtales som brukereffekter. Når det gjelder samfunns effekter, har virksomhetene/departementene i liten grad vist til slike, med ett departement har også opplevd slike effekter.
- En forklaring på at man ikke ser så stor grad av samfunns effekter ennå, kan være at det er gått relativt kort tid siden det i prosjektet ble satt spesielt fokus på bruken av periodisert regnskap i styringen. Fra dette perspektivet kan det være overraskende at det er påpekt så vidt mange brukereffekter, men her kan det presiseres at ikke alle virksomheter/departementer har opplevd alle effektene.
- Virkningene knyttet til de tre første leddene i resultatkjeden, viser at prosessene knyttet til innføring og det å ta i bruk periodisert regnskap, gir effekter i seg selv, eksempelvis økt kompetanse og bevisstgjøring, samt at man opplever å ha fått et bedre verktøy for styring. Disse virkningene kommer i tillegg til effektene virksomhetene/departementene opplever i form av bedre styring og mer effektiv ressursbruk, gjennom en endret atferd som en følge av periodisert regnskapsinformasjon.

## 4.3 Periodisert regnskap og ressursbruk

### 4.3.1 Virksomhetene

Virksomhetene peker gjennomgående på at det særlig er i forbindelse med forberedelse og innføring av periodisert regnskap at ressursbruken påvirkes. Spesielt fremheves det at arbeidet med åpningsbalansen kan være ressurskrevende, samt at etablering av rutiner og systemer krever ressurser. Videre understrekes det at siden kompetanse er en viktig suksessfaktor, vil kompetansetiltak kreve ressurser, men omfanget avhenger av status og utgangspunkt for virksomheten.

Selv om man har noen nye oppgaver knyttet til eksempelvis balanseføring, avskrivninger og periodiseringer, peker virksomhetene på at når det periodisert regnskapet først er etablert, kreves det i liten grad ekstra ressurser til normal drift.

Gjennomgående opplyser virksomhetene at de mener at nytten klart overstiger kostnadene ved innføring og bruk av periodisert regnskap. Flere av virksomhetene peker i den forbindelse på at de ser potensielle nyttevirkninger for bruk av periodisert regnskapsinformasjon, som de ennå ikke har klart å hente ut.

### 4.3.2 Departementene

Departementene peker gjennomgående på at innføring og bruk av periodisert regnskap for dem ikke, eller i veldig liten grad, har medført økt ressursbruk. Flere peker samtidig på at dette er naturlig, siden de i liten grad har tatt regnskapet i aktiv bruk. De peker på at økt bruk av informasjonen fra periodisert regnskap, vil kunne medføre noe mer ressursbruk, særlig knyttet til oppbygging av kompetanse innenfor fortolkning og analyse av regnskapsinformasjonen. I den grad departementene peker på at periodisert regnskap har medført økt ressursbruk, har dette særlig vært knyttet til prosesser og diskusjoner ved utarbeidelse av åpningsbalansen og deltagelse på prosjektets seminarer.

Ett departement skiller seg ut, ved å peke på at innføring og bruk av periodisert har medført en del ressursbruk i departementet. Denne ressursbruken har imidlertid særlig vært knyttet til utvikling av standarder som de utarbeidet før periodiseringsprosjektets oppstart. De peker også på at det medgår ressurser i forbindelse med bruk og oppfølging av det periodiserte regnskapet, men er tydelige på at deres vurdering samlet sett er at nytten klart overstiger kostnaden.

---

Alle departementer unntatt ett, vurderer at nytten ved innføring av periodisert regnskap overstiger kostnaden.

### **4.3.3 Oppsummering**

- Virksomhetene vurderer at periodisert regnskap i liten grad krever ekstra ressurser når det først er på plass, men at det krever noen ressurser i forberedelses- og innføringsfasen. De peker videre på at nytten overstiger kostnaden ved innføring og bruk av periodisert regnskapsinformasjon.
- Departementene har i liten grad brukt ekstra ressurser på grunnlag av innføringen av periodisert regnskap. De påpeker likevel at for komme videre kreves det ressurser også i departementene, særlig knyttet til oppbygging av kompetanse på analyse og fortolkning av regnskapsinformasjon og hvordan dette kan brukes i styringen.

---

## 5 Periodisert regnskap – til nytte for hvem?

Vi vil i dette kapitlet se nærmere på om de oppnådde effektene har en sammenheng med type virksomhet. Som beskrevet i kapittel 1, har vi valgt å definere pilotvirksomhetene i typer, basert på følgende kjennetegn:

- Tilknytningsform
- Størrelse (antall ansatte og balansestørrelse)
- Oppgaveportefølje og sektortilhørighet

I vurderingen av om effektene som er beskrevet og kategorisert i kapittel 4 har sammenheng med type virksomhet, vil vi også se dette i forhold til politiske og økonomiske rammebetingelser, status og utgangspunkt, samt de forberedelser og tilrettelegginger som er gjort. I tillegg vil dagens status hva gjelder bruk av periodisert regnskap i styringen omtales der dette anses som relevant for analysen.

Vi vil i punkt 5.1 se om det aggregerte bildet gir oss holdepunkter for å anta at nytten er knyttet til spesielle typer virksomheter. Dette gjøres ved å analysere hvilke virksomheter og departementer som utpeker seg ved enten å ha opplevd mange eller særskilt få effekter av periodisert regnskap, og hva som kjennetegner disse. Hensikten med dette, er å se om det avtegner seg mønster som gir holdepunkter for å anta at noen typer virksomheter har større nytte av periodisert regnskap enn andre.

Ettersom det i NOU 2003: 6 er fremhevet tre bruksområder med tilhørende forventede effekter, er det spesielt interessant å se om de virksomhetene som har opplevd effekter på disse områdene, danner et mønster. Vi vil derfor i kapittel 5.2 konsentrere analysen rundt de virksomhetene som utmerker seg ved spesielt å ha vektlagt effekter knyttet til disse tre bruksområdene. Også her er hensikten å se om det avtegner seg mønster som gir holdepunkter for å anta at noen typer virksomheter har større nytte av periodisert regnskap enn andre.

### 5.1 Type virksomhet og nytte – med utgangspunkt i resultatkjeden

For å få et bilde av hvilke virksomheter og departementer som har opplevd effekter innenfor de ulike leddene i resultatkjeden, har vi gjort en aggregering av den informasjonen som er gitt i intervjuene. Nedenfor har vi markert med et kryss, dersom virksomheten/departementet har opplevd én eller flere effekter som vi har kategorisert innenfor det aktuelle leddet i kjeden. Noen av virksomhetene/departementene har opplevd flere/mange effekter innenfor noen av leddene.

**Tabell 2 Effekter kategorisert i resultatkjeden**

	UiS	UiB	NUPI	KD	FHI	HOD	NGU	NHD	KV	FiDir	FKD	HB	KRD	FB	FD	JBV	SD
Innsatsfaktorer	x	x		x		x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	
Aktiviteter	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Produkter/tjenester	x	x	x	x	x		x	x	x	x	x			x	x	x	x
Brukereffekter	x	x	x	x	x		x		x	x	x			x	x	x	x
Samfunnseffekter				x													

#### 5.1.1 Type virksomhet og virkninger i de ulike leddene av resultatkjeden

Alle, med unntak av to virksomheter og to departementer har opplevd virkninger innenfor *innsatsfaktorene*. Ingen virksomheter eller departementer skiller seg ut ved å ha oppgitt spesielt mange virkninger knyttet til innsatsfaktorene. For de få som ikke har oppgitt virkninger innenfor innsatsfaktorene, viser en sammenligning av tilknytningsform, størrelse og oppgaveportefølje ingen vesentlige likhetstrekk. Heller ikke for rammebetingelser, status og utgangspunkt eller forberedelser og tilrettelegging ses det noe mønster.

Alle virksomheter og departementer har opplevd virkninger knyttet til *aktiviteten*. Disse virkningene er knyttet til ulike prosesser i forbindelse med innføringen av periodisert regnskap, og virksomhetene/departementene har vist til at disse prosessene har gitt virkninger i form av økt

---

bevisstgjøring/forståelse når det gjelder økonomiske problemstillinger. Ut fra dette tegner det seg ikke noe mønster i dette leddet.

Alle, med unntak av én virksomhet og to departementer har opplevd virkninger for **produktet**. De virksomhetene som har oppgitt at de opplever flest virkninger for produktet representerer ulike tilknytningsformer, har ulike oppgaveporteføljer, og ulike størrelser. Det er derfor ikke holdepunkter for å si at noen typer virksomheter har større nytte enn andre basert på dette bildet. Det ses heller ingen mønster blant disse når det gjelder rammebetingelser. Når det gjelder status og utgangspunkt representerer imidlertid virksomhetene som ser flest virkninger, piloter som allerede før 2004 førte en form for periodisert regnskap. De har også oppgitt at de per i dag i stor og svært stor grad har tatt periodisert regnskap i bruk i styringen. De to departementene som oppgir flest virkninger er etatsstyrer for to av de virksomhetene som også peker på flest virkninger. De omtalte departementene har i større grad enn de øvrige departementene, vurdert at periodisert regnskap er tatt i bruk i etatsstyringen av deres pilotvirksomheter. Forberedelse og tilrettelegging arter seg imidlertid forskjellig for disse virksomhetene/departementene.

Det er kun én virksomhet som ikke opplyser å ha opplevd virkninger for produktet. Det er ikke holdepunkter for å bruke type virksomhet som forklaringsfaktor for at denne virksomheten ikke har opplevd virkninger. Dette fordi virksomheten ikke utpeker seg i forhold til de virksomhetene som har opplevd mange virkninger. Virksomheten skiller seg imidlertid ut når det gjelder status og utgangspunkt ved at virksomheten hadde liten erfaring med bruk av periodisert regnskap før prosjektet startet. I tillegg oppgir den å ha liten bruk av periodisert regnskap i virksomhetsstyringen per i dag. Også de to departementene som ikke har opplevd noen virkninger for produktet opplyser at de selv kun i svært liten, eller liten grad bruker det periodiserte regnskapet i etatsstyringen. Disse departementene er forøvrig etatsstyrer for de underliggende virksomhetene som har opplyst at de i liten grad har tatt periodisert regnskap i bruk i styringen.

Alle, med unntak av én virksomhet og tre departementer har opplevd **brukereffekter**. Når en ser på de virksomhetene som oppgir flest effekter, viser dette bildet ikke noen klar sammenheng i forhold til faktorer som tilknytningsform, størrelse og oppgaveportefølje. Heller ikke når det gjelder økonomiske rammebetingelser, status og utgangspunkt og forberedelser/tilrettelegging ses noe mønster. De virksomhetene som har oppgitt at de opplever flest brukereffekter, er imidlertid de som i stor og svært stor grad oppgir å ha tatt periodisert regnskap i bruk i styringen. Departementene som oppgir flest effekter er etatsstyrer for virksomhetene som opplever flest effekter. Sammenlignet med de øvrige departementene har disse i større grad sagt seg enig i at periodisert regnskap er tatt i bruk i etatsstyringen enn de øvrige departementene.

Når en ser på virksomheten som ikke har opplevd brukereffekter, er det ingen holdepunkter for å bruke type virksomhet som forklaringsfaktor for dette. Virksomheten har mange likhetstrekk med virksomheter som har pekt på mange brukereffekter. I forhold til disse skiller den seg først og fremst ut ved at den oppgir å ha liten bruk av periodisert regnskap i virksomhetsstyringen per i dag. For to av departementene som ikke har påpekt noen brukereffekter, er det slik at de underliggende virksomhetene har opplyst at de ikke, eller i svært liten grad, har tatt periodisert regnskap i bruk i styringen. Det tredje departementet opplyser at det er vanskelig å identifisere om og når det er periodisert regnskap som brukes i styringen, men sier samtidig at de tror de bruker periodisert regnskap mer enn de er klar over. Disse tre departementene oppgir også at de selv i svært liten, eller liten grad, benytter det periodiserte regnskapet i etatsstyringen.

Kun ett departement og ingen virksomheter har opplevd en virkning som kan karakteriseres som en **samfunnseffekt**. Dette departementet utmerker seg både ved at sektoren som de styrer i hovedsak er nettobudsjettet og delvis eksternfinansiert og ved at departementet har innført periodisert regnskap for alle sine underliggende nettobudsjetterte virksomheter. Videre har departementet vært pådriver for innføring og bruk av periodisert regnskap, både forut for og under prosjektperioden.

### **5.1.2 Samlet vurdering av om nytte er knyttet til type virksomhet**

Samlet sett viser bildet overfor at det ikke er noen klare mønster som tyder på at visse typer virksomheter kan forvente større nytte av periodisert regnskap enn andre. Dette underbygges ved at virksomhetene som



---

peker seg ut ved enten å oppgi spesielt mange eller spesielt få effekter ikke gir holdepunkter for å si at tilknytningsform, størrelse eller oppgaveportefølje er avgjørende for nytten.

Det kan imidlertid synes som at status og utgangspunkt da virksomhetene kom med i prosjektet og graden av bruk av periodisert regnskap i virksomhets- og etatsstyring i dag har betydning.

## 5.2 Type virksomhet og nytte – med utgangspunkt i bruksområder

I dette kapitlet vil vi først gjøre en vurdering av om det er holdepunkter for at noen typer virksomheter vil oppleve større nytte enn andre, når vi ser på effekter knyttet til spesifikke bruksområder. Videre gjøres en samlet vurdering av analysen av de spesifikke bruksområdene.

### 5.2.1 Type virksomhet og virkninger for spesifikke bruksområder

I NOU 2003: 6 vektlegges følgende tre bruksområder for periodisert regnskap:

- Knytning av kostnader til aktiviteter, resultater og mål for å måle kostnadseffektivitet og produktivitet
- Sammenligne kostnader på ulike tidspunkter, mellom ulike enheter internt og med andre virksomheter i offentlig og privat sektor, samt i andre land
- Ha oversikt over virksomhetens eiendeler, slik at en får bedre grunnlag for å forvalte aktiva på en kostnadseffektiv måte

Vi vil i dette kapitlet konsentrere analysen rundt de virksomhetene som utmerker seg ved spesielt å ha vektlagt effekter knyttet til disse tre bruksområdene. Hensikten er å se om vi gjennom denne tilnærmingen kan se et mønster som gir holdepunkter for å anta at noen typer virksomheter har større nytte av periodisert regnskap enn andre.

#### 5.2.1.1 Knytning av kostnader til aktiviteter, resultater og mål for å måle kostnadseffektivitet og produktivitet

Flertallet av virksomhetene peker på at periodisert regnskap muliggjør reell kunnskap om kostnad per aktivitet. Når det gjelder hvem som har tatt i bruk kostnadseffektivitets- og produktivitetsanalyser, er antallet langt mindre. I den sammenheng peker flere på at dette bruksområdet krever både et klart definert produkt og et system for å kunne måle kostnader knyttet til dette.

To virksomheter utmerker seg gjennom å ha vært mest tydelige på effekter knyttet til dette bruksområdet. De samme to virksomheter er de eneste som opplyser at de har tatt denne typen analyser aktivt i bruk virksomhets- og etatsstyringen. Begge virksomheter hadde erfaring med bruk av periodisert regnskap før de kom med i prosjektet.

Følgende kjennetegner disse virksomhetene:

- Tilknytningsform: Begge virksomhetene er ordinære forvaltningsorgan.
- Størrelse: Begge virksomheter er store hva gjelder antallet ansatte og de representerer de to største pilotvirksomhetene hva gjelder verdier på balanseførte anleggsmidler.
- Oppgaveportefølje og sektortilhørighet: Begge er forvaltere av eiendom og infrastruktur, med ansvar for vedlikehold, utvikling, produksjon og ivaretagelse av statens rolle som byggherre.

Som det fremgår ovenfor, har virksomhetene flere likhetstrekk når det gjelder de karakteristika som vi har valgt å fokusere på i vurderingen av om noen typer virksomheter kan forventes å oppnå større nytte enn andre. Det er likevel slik at flere av de andre pilotvirksomhetene har likhetstrekk med disse to pilotene uten at dette har gitt seg utslag i effekter når det gjelder dette bruksområdet for periodisert regnskap. Spesielt pekes det på en annen pilotvirksomhet med samme tilknytningsform har betydelige verdier knyttet til anleggsmidler i balansen og en nokså tilsvarende oppgaveportefølje uten at man ser disse effektene hos denne virksomheten. Det er ut i fra dette ikke holdepunkter for å si at noen typer virksomheter kan forventes å ha større nytte enn andre for effekter knyttet til dette bruksområdet.

---

Samtidig viser en gjennomgang av de to virksomhetenes økonomiske og politiske rammebetingelser at det også her er store likhetstrekk. Dette er de eneste av pilotvirksomhetene som følges opp på eksplisitt definerte effektiviseringskrav i tildelingsbrevet. De har videre, i likhet med noen av de andre pilotvirksomhetene, gjennomgått omorganiseringer som ledd i større forvaltningsomlegginger der effektivisering har vært et viktig element. Imidlertid er det en tydelig forskjell mellom de to virksomhetene, ved at én av virksomhetene har krav til brukerfinansiering for deler av virksomheten. I tillegg har også flere andre pilotvirksomheter krav om brukerfinansiering og det er derfor ikke grunnlag for å si at dette i seg selv er utslagsgivende.

Når vi ser disse faktorene i sammenheng med virksomhetenes status og utgangspunkt da de kom med i prosjektet, samt i forhold til de forberedelser og tilretteleggingstiltak som er gjort, er vår vurdering at det ikke kan er klare konklusjon på at nytten er knyttet opp mot type virksomhet i seg selv. Vårt inntrykk er at de eksplisitt definerte effektivitetskravene i tildelingsbrevene har fungert som forsterkende faktorer i forhold til å drive frem måling av produktivitet og kostnadseffektivitet i disse virksomhetene.

### *5.2.1.2 Sammenligne kostnader på ulike tidspunkter, mellom ulike enheter internt og med andre virksomheter i offentlig og privat sektor, samt i andre land*

Flertallet av virksomhetene peker på at periodisert regnskap muliggjør enklere og bedre bruk av sammenlignende analyser, og utgjør et bedre verktøy for sammenligninger over tid og på tvers av enheter. Mange har også rent faktisk gjennomført sammenlignende analyser basert på periodisert regnskap og pekt på effekter knyttet til dette.

Følgende kjennetegner disse virksomhetene:

- Tilknytningsform: Både ordinære forvaltningsorgan og nettobudsjetterte
- Størrelse: Virksomhetene representerer ulikheter når det gjelder størrelse, både i forhold til antall ansatte og balanseførte verdier.
- Oppgaveportefølje og sektortilhørighet: Virksomhetene representerer ulike typer hva gjelder oppgaveportefølje og sektortilhørighet.

Siden de fleste av pilotvirksomhetene har gjort former for sammenlignende analyser og erfart effekter av dette, kan vi ikke konkludere med at noen typer virksomheter skiller seg ut. Vi kan heller ikke se noe mønster når det gjelder økonomiske og politiske rammebetingelser.

Når vi ser dette i sammenheng med virksomhetenes status og utgangspunkt da de kom med i prosjektet, ser vi at denne gruppen omfatter både virksomheter som allerede hadde etablert en form for periodisert regnskap før de kom med i prosjektet, og virksomheter som startet fra grunnen av. I forhold til de forberedelser og tilretteleggingstiltak som er gjort, er det ingen spesielle ting som utmerker seg utover at disse virksomhetene selv opplever at regnskapet er av god kvalitet.

Vårt inntrykk er at effektene innenfor dette bruksområdet ikke gir grunnlag for å trekke noen konklusjon om at noen typer virksomheter kan forventes å ha større nytte av periodisert regnskap enn andre.

### *5.2.1.3 Ha oversikt over virksomhetens eiendeler, slik at en får bedre grunnlag for å forvalte eiendeler på en kostnadseffektiv måte*

Flertallet av virksomhetene peker på at periodisert regnskap gir bedre informasjon om verdiene bundet i virksomhetens eiendeler, og slik sett gir et bedre grunnlag for å forvalte eiendelene på en kostnadseffektiv måte. Mange av virksomhetene fremhever at effekter på dette bruksområdet krever at balansen er fullstendig. Videre peker virksomhetene på at arbeidet med åpningsbalansen har gitt en bevisstgjøring om verdiene på eiendelene og økonomisk verdifall i form av avskrivninger. De tilhørende departementene peker også på at dette er en viktig effekt.

Følgende kjennetegner disse virksomhetene:

---

- 
- Tilknytningsform: Både ordinære forvaltningsorgan og nettobudsjetterte
  - Størrelse: Virksomhetene representerer ulikheter når det gjelder størrelse, både i forhold til antall ansatte og balanseførte verdier. Alle de tre virksomhetene med høyest balanse er imidlertid representert.
  - Oppgaveportefølje og sektortilhørighet: Virksomhetene representerer ulike typer hva gjelder oppgaveportefølje og sektortilhørighet, men et spesielt trekk er at samtlige av pilotvirksomhetene underlagt KD har pekt på dette.

En av virksomhetene fremhever at bruk av periodisert regnskap har bidratt til en mer effektiv oppfølging av virksomhetens eiendeler. Denne virksomheten er en av de med høyest balanseverdi i varige driftsmidler, og som samtidig har eksplisitte krav knyttet til forvaltningen av disse.

Vi ser at virksomhetene med høyest balanseverdi, ser effekter innenfor dette bruksområdet. De øvrige virksomhetene som fremhever disse effektene, har lav balanseverdi, men tilhører et departementsområde med spesielt høyt fokus på periodisert regnskap, herunder forvaltning av eiendeler.

Alle virksomhetene, med unntak av én, har gjennom de økonomiske og politiske rammebetingelsene, et press på seg fra fagdepartementet for å drive en effektiv forvaltning av eiendelene.

Når vi ser disse faktorene i sammenheng med virksomhetenes status og utgangspunkt da de kom med i prosjektet, hadde alle en form for periodisert regnskap før de kom med i prosjektet. Ingen hadde imidlertid en fullstendig balanse, men de fleste uttrykker at det å få på plass en fullstendig balanse var viktig for dem da de ble med i prosjektet. I forhold til de forberedelser og tilretteleggingstiltak som er gjort, er vår vurdering at det på dette området ikke kan gis noen klar konklusjon på at nytten er knyttet opp mot disse.

Med utgangspunkt i resonnetet ovenfor, har størrelsen i form av balanseverdier på varige driftsmidler betydning for den nytte som kan forventes i forhold til dette bruksområdet. I tillegg er vårt inntrykk at økonomiske rammebetingelser og det at virksomheten følges opp mot eksplisitte krav om effektiv forvaltning av eiendelene, har en betydning for den nytten som kan forventes å oppnås.

### **5.2.2 Samlet vurdering av om nytte er knyttet til type virksomhet**

Analysen ovenfor gir ikke holdepunkter for å si at nytteeffektene knyttet til produktivitet og effektivitet kan knyttes til type virksomhet. I stedet ser det ut til at rammebetingelser, herunder det at virksomheten følges opp mot eksplisitte effektivitetskrav har en betydning.

Videre viser analysen at mange virksomheter ser nytteeffekter knyttet til sammenlignende analyser, og det er derfor heller ikke her mulig å slå fast at nytten har sammenheng med type virksomhet. Det kan tyde på at de aller fleste finner nytte i å sammenligne seg enten med seg selv eller andre.

Når det gjelder grunnlaget for og forvaltningen av eiendeler, viser analysen at nytteeffektene knyttet til bruk av periodisert regnskap til dette formålet kan ha sammenheng med type virksomhet. Dette underbygges ved at virksomhetene med størst balanseverdi også er de som tydeligst fremhever slike effekter. Analysen viser imidlertid også at rammebetingelser, herunder det at virksomheten følges opp mot definerte krav om effektiv forvaltning av eiendelene, er viktig for den nytte som oppnås på dette området.

Samlet sett viser analysen at effektene innenfor de tre bruksområdene ikke generelt sett kan knyttes opp mot type virksomhet. Det er samtidig slik at eksplisitte krav og fagdepartementets oppfølging av virksomheten mot disse, ser ut til å ha en avgjørende betydning for den nytte som oppnås. Likeså tyder gjennomgangen på at modenhet hva gjelder bruk av periodisert regnskap i styringen også har betydning, særlig på mer komplekse bruksområder.

---

## 6 Sammendrag og hovedkonklusjoner

I **kapittel 1** beskrives bakgrunn og premisser for arbeidet med denne rapporten. Rapporten bygger på innsamling og dokumentasjon av erfaringer som pilotvirksomhetene og deres fagdepartementer har gjort i forbindelse med innføring og bruk av periodisert regnskap. Følgende tre hovedspørsmål besvares:

1. *I hvilken utstrekning, hvordan og hvor lenge har pilotene og deres overordnede fagdepartementer tatt i bruk informasjon fra periodisert regnskap i styringen av virksomhetene?*
2. *Har virksomhetene identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå med bruk av et kontantregnskap?*
3. *Gir erfaringene fra utprøvingen grunnlag for å forvente at noen typer virksomheter vil få mer nytte av periodisert regnskap enn andre?*

I **kapittel 2** beskrives pilotvirksomhetene der forhold som egenart og rammebetingelser, status og utgangspunkt da de kom med i prosjektet, samt forberedelser og tilrettelegging gjort hos henholdsvis virksomheten og deres fagdepartement. Disse forholdene er kartlagt og beskrevet fordi de antas å ha betydning for analysene knyttet til de tre hovedspørsmålene.

Hovedinntrykket er at det er store variasjoner mellom virksomhetene/departementene når det gjelder alle disse faktorene. De representerer slik sett en stor bredde hva gjelder statlig virksomhet og den tilnærming disse kan ha ved innføring av periodisert regnskap.

**Kapittel 3** besvarer hovedspørsmål 1, og omhandler hvordan pilotvirksomhetene og fagdepartementene bruker periodisert regnskap i virksomhetsstyring og etatsstyring. I kapitlet beskrives i hvilken utstrekning, hvordan og hvor lenge periodisert regnskap er tatt i bruk i styringen. De områder som virksomhetene og departementene spesielt fremhever som viktige i den videre utviklingen internt i virksomhet/departement, er omtalt. Virksomhetene/ departementene har også hatt synspunkter og innspill på forhold som de anser som viktige ved en eventuell innføring av periodisert regnskap i statlige virksomheter, og det er også lagt vekt på å få frem disse.

Bruksområdene for virksomhets- og etatsstyringen har stort spenn og omfatter formål som oppfølging av økonomisk stilling og ressursbruk, forvaltning av eiendeler, bruk av sammenlignende analyser, bruk av kostnadseffektivitets- og produktivitetsanalyser, kalkyler og samfunnsøkonomiske analyser. Periodisert regnskap brukes imidlertid i vesentlig mindre utstrekning i etatsstyringen enn på virksomhetsnivå. Variasjonen i bruk, både på virksomhets- og departementsnivå, kan skyldes ulike forhold. De to viktigste forklaringsfaktorene synes imidlertid å være knyttet til henholdsvis 1) modning når det gjelder det å ta informasjonen fra periodisert regnskap i bruk og 2) hvilke eksplisitte behov virksomheten har når det gjelder anvendelsen av den informasjonen som periodisert regnskap gir. Både departementer og virksomheter understreker at periodisert regnskapsinformasjon vektlegges og etterspørres i større grad og på flere områder i styringen enn tidligere. Et annet hovedtrekk er at både virksomheter og departementer peker på at de, etter hvert som de tar periodisert regnskap i bruk i styringen, også ser behov for en videre utvikling i kvaliteten i det periodiserte regnskapet, nye nøkkeltall/styringsparametere og analyser, samt mer kompetanse på fortolkning og analyse av informasjonen som regnskapet gir. Ved en eventuell innføring av periodisert regnskap i statlige virksomheter, fremhever virksomhetene/departementene noen viktige suksessfaktorer. Blant de faktorer som trekkes frem, er kompetanse i en særstilling både hos virksomhet og departement. I tillegg pekes det på faktorer som forankring, synliggjøring av nytteeffekter, involvering fra overordnet departement, samt en konkret og forberedt innføringsplan med nødvendig støtte og veiledning underveis.

I **kapittel 4** besvares hovedspørsmål 2. Kapitlet omhandler de viktigste effektene som virksomhetene og deres fagdepartement har fremhevet, samt en kvalitativ beskrivelse av ressursbruken knyttet til innføring og bruk av periodisert regnskap. Effektene kategoriseres både etter bruksområder og ved hjelp av resultatkjeden<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Resultatkjeden viser hvordan en virksomhet via ulike aktiviteter omformer innsatsfaktorer til produkter/tjenester rettet mot brukere og samfunnet. Den er nærmere beskrevet i SSØs veileder i resultatmåling.

---

Hovedinntrykket er at virksomhetene og departementene har identifisert konkrete og dokumenterbare effekter som kan føres tilbake til bruk av periodisert regnskapsinformasjon, og som ikke ville kunne oppstå ved bruk av et kontantregnskap. Effektene er knyttet til alle de definerte bruksområdene. Det er likevel stor variasjon både når det gjelder hvilke effekter de enkelte virksomhetene/departementene har erfart og i hvilket omfang. De enkelte effektene er også av forskjellig art både i form av ny informasjon og økt forståelse for økonomiske forhold i virksomheten, men også i form av endret atferd og mer effektiv ressursbruk. Hovedtyngden av virkninger som er erfart er imidlertid knyttet til produktet, dvs. det periodiserte regnskapet i seg selv. Både virksomheter og departementer peker på at de ser flere potensielle effekter som ennå ikke er hentet ut, og flere mener dette har sammenheng med at de betrakter seg selv å være på et relativt tidlig modenhetsnivå hva gjelder bruk av periodisert regnskap i styringen.

Virksomhetene vurderer at periodisert regnskap i liten grad krever ekstra ressurser når det først er etablert, men at det kreves noe ressurser i forberedelses- og innføringsfasen. Departementene har i liten grad brukt ekstra ressurser i forbindelse med innføring og bruk av periodisert regnskap.

**Kapittel 5** besvarer hovedspørsmål 3. Her gjøres en analyse av om det er holdepunkter for å si at de effekter og nyttevirkninger som virksomhetene/departementene har påpekt, har sammenheng med type virksomhet. Analysen gjøres både med utgangspunkt i effekter på ulike ledd i resultatkjeden og med utgangspunkt i effekter knyttet til de bruksområder som spesielt fremheves i NOU 2003: 6. Disse bruksområdene er:

- Knytning av kostnader til aktiviteter, resultater og mål for å måle kostnadseffektivitet og produktivitet
- Sammenligne kostnader på ulike tidspunkter, mellom ulike enheter internt og med andre virksomheter i offentlig og privat sektor, samt i andre land
- Ha oversikt over virksomhetens eiendeler, slik at en får bedre grunnlag for å forvalte aktiva på en kostnadseffektiv måte

Samlet sett er hovedinntrykket at det ikke er klare mønster som tyder på at visse typer virksomheter kan forvente større nytte av periodisert regnskap enn andre. Ser man derimot isolert på bruksområdet knyttet til forvaltning av eiendeler, synes det som at type virksomhet i form av størrelse på balanseførte verdier i varige driftsmidler har betydning. Generelt ser det ut til at eksplisitte krav og fagdepartementets oppfølging av disse har avgjørende betydning for den nytte som oppnås av periodisert regnskap. Dette gjelder uavhengig av bruksområder og type virksomhet. Videre viser analysen på at status og utgangspunkt da virksomhetene kom med i prosjektet, og graden av bruk av periodisert regnskap i virksomhets- og etatsstyring i dag har betydning for den nytte som oppnås.