



Juni 2006

Oppsummering og vurdering av erfaringer med periodiseringsprosjektet

Forord

Statskonsult har på oppdrag fra Finansdepartementet gjennomført en kartlegging, oppsummering og vurdering av erfaringer i forbindelse med utprøving av periodisert regnskap i ti statlige virksomheter. Kartleggingen av erfaringer er gjennomført i april og mai 2006 ved intervjuer med ledere og prosjektmedarbeidere i disse virksomhetene. Også sentrale personer i de syv involverte departementene er intervjuet.

Vi takker alle informantene som velvillig har bidratt med sin tid og sine erfaringer.

Statskonsult er ansvarlig for innhold og vurderinger. Prosjektet er utført av Tormod Rødsten

Oslo, juni 2006



Vivi Lassen
avdelingsdirektør

Innhold

1	Sammendrag	1
2	Bakgrunn og mandat.....	4
2.1	Delprosjektet ”Oppsummering og vurdering av erfaringer”.....	5
2.1.1	Mandat.....	5
2.1.2	Organisering	6
3	Metode og gjennomføring	7
3.1	Metode	7
3.2	Gjennomføring	8
4	Regnskapsføring.....	9
4.1	Pilotenes synspunkter og erfaringer fra de regnskapsfaglige veivalg ..	9
4.1.1	Opprinnelige veivalg og avgrensninger	9
4.1.2	Nye momenter	10
4.1.3	Oppstillingsplaner.....	11
4.1.4	Verdsettelse anleggsmidler.....	11
4.1.5	Forpliktelsesmodell versus egenkapitalmodell.....	12
4.1.6	Kortsiktige balanseposter	12
4.1.7	Inntekter fra bevilgning	13
4.1.8	Kvalitet på standarder og veiledningsnotater mv.	13
4.2	Departementenes synspunkter og erfaringer fra de regnskapsfaglige veivalg	13
4.3	Årsrapporteringen 2005 - Erfaringer	14
4.3.1	Sammendrag og erfaringer fra gjennomgangen	15
4.4	Åpningsbalanse.....	18
4.4.1	Dokumentasjon mv	18
4.4.2	Godkjenningsformular fra departementer	19
4.4.3	Status etter årsrapporteringen	19
4.5	Forventninger til regnskapsrapporteringer i 2006	19
4.6	Statskonsults merknader	19
5	Intern virksomhetsstyring	21
5.1	Periodiseringsprinsippets effekt på regnskapsinformasjon.....	21
5.1.1	Bruk av rapporter fra regnskapet som styringsinformasjon	21
5.1.2	Periodiserte regnskapsrapporter som styringsinformasjon.....	21
5.2	Periodiseringsprinsippets effekt på bruk av analyser	24
5.2.1	Bruk av analyser for styringsformål	24
5.2.2	Analyser basert på periodisert regnskap.....	25
5.3	Periodiseringsprinsippets effekt på bruk av sammenligninger	25
5.3.1	Om bruk av sammenligninger	25
5.3.2	Sammenligninger basert på periodisert regnskap	26
5.4	Andre faktorer enn periodisering som driver for endringer	26
5.5	Lederforankring av endringer og erfaringer.....	27
5.6	Merknader fra Statskonsult	27
6	Etatsstyring	29
6.1	Betydning av balanse og periodiserte regnskapsdata for etatsstyring	29
6.2	Periodiserte økonomiske data for analyseformål og etatsstyring	29
	Periodiserte økonomiske data i sammenligninger med annen virksomhet ...	29
6.3	Erfaringer fra etatsstyringen.....	30
6.4	Finansdepartementets oppdrag i tildelingsbrevene for 2006	30
6.5	Videreføring av prosjektet	31

6.6	Oppsummering og merknader	31
6.6.1	Oppsummering	31
6.6.2	Statskonsults merknader	32
7	Kost-nytte og kompetanse	34
7.1	Pilotenes kostnader ved periodisert regnskap	34
7.1.1	Pilotenes anslag på kostnader ved periodisert regnskap	34
7.1.2	Pilotenes merknader om kostnader ved periodisert regnskap ...	34
7.2	Nytten av periodisert regnskapet - Pilotenes merknader	36
7.2.1	Påstander om forventet nytte ut fra erfaringer	36
7.2.2	Noen konkrete svar på spørsmål om nytte	44
7.3	Departementenes merknader – kostnader og nytte	45
7.4	Kompetanse	46
7.4.1	Kompetanse i pilotene	46
7.4.2	Kompetanse i departementene	47
7.5	Statskonsults merknader	47
8	Prosess og organisering	50
8.1	Organisering - generelt	50
8.1.1	Pilotenes merknader	50
8.1.2	Departementenes merknader	51
8.2	Statskonsults merknader	52
9	Måloppnåelse - Erfaringer	53
9.1	Periodisert regnskap og styring	53
9.2	Kostnader og nytte ved bruk av periodiseringsprinsippet	54
9.3	Regnskapsfaglige rammer	55
9.4	To prinsipper – periodisert og kontant	55
9.5	Prosess og organisering	56

1 Sammen drag

- Finansdepartementet orienterte i Gul bok 2004 om planer for å prøve ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i et utvalg statlige virksomheter fra 2005. Et prosjekt under ledelse av departementet har utviklet statlige regnskapsstandarder i henhold til periodiseringsprinsippet, og 10 statlige pilotvirksomheter prøver ut standardene i sine virksomhetsregnskaper og sin interne virksomhetsstyring i 2005. Pilotene har gjennomført regnskapsføringen etter disse rammebetingelsene og levert årsregnskapet 2005 etter periodiseringsprinsippet.
- Formålet med bruk av periodiseringsprinsippet i staten er å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet og produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre virksomheter i statlig og privat sektor. Hensikten er også å få fram en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.
- Finansdepartementet har gitt Statskonsult i oppdrag å gjennomføre en kartlegging, oppsummering og vurdering av erfaringer. Erfaringsoppsummeringen omfatter bruk av periodiseringsprinsippet i virksomhetene (pilotene) og bruk av ny styringsinformasjon i etatsstyringen fra overordnet departement. Søkelyset er særlig rettet mot brukererfaringer og basert på den konkrete erfaringen hittil i prosjektet, og i noen grad på tidligere erfaringer med periodisert regnskap, for dem dette gjelder. Kartleggingen av erfaringer er i hovedsak basert på intervjuer, prosjektrapporter og annen prosjektrelatert dokumentasjon.
- Pilotene har til dels forskjellige startgrunnlag. Noen har flere års erfaring med periodisert regnskap, mens andre har liten erfaring. Prosjektet har hatt kort varighet som innebærer en viss usikkerhet i det foreliggende materiale. Dette tilsier at konklusjoner vil være av foreløpig karakter.
- Pilotene har avlagt regnskap 2005 etter de vedtatte regnskapsmessige rammer tilpasset statlige virksomheter og basert på periodiseringsprinsippet.
- Gjennom kartlegging av pilotenes erfaringer og synspunkter foreligger det et materiale som viser pilotenes bruk og forståelse av hva periodisert regnskapsinformasjon gir av muligheter for bedre styring og oversikt over verdier. Pilotene er kommet et vesentlig skritt i retning av prosjektets formål å tilrettelegge for bedre informasjon om effektivitet, reell ressursbruk, økt oppmerksomhet om kostnader, sammenligning av kostnader internt og med andre virksomheter samt oversikt over økonomiske verdier

-
- Det er tilrettelagt for et bedre økonomisk grunnlagsmateriale for styring. Om styringen blir bedre er avhengig av at dette materialet utnyttes. Det er ikke nødvendigvis slik at denne bedringen i beslutningsgrunnlaget er bedre eller nødvendig for alle typer beslutninger og situasjoner.
 - Det er erfart at periodisert regnskap gir styringseffekt. I piloter som har ført periodisert regnskap gjennom flere år, er den vesentlig.
 - Pilotene er samstemmige i sin positive vurdering av de ulike styringsmessige fordeler ved periodisert regnskap. I den grad det er behov for informasjon om kostnader og effektivitet er disse nå lettere tilgjengelig i det periodiserte regnskapet.
 - Departementene gir sin tilslutning til at periodiserte regnskapsdata har betydning og er av verdi for etatsstyringen.
 - I flere piloter er det lite involvering fra ledere utenom ledere innen økonomi og administrasjon. Etter etableringsfasen av periodisert regnskap skal de nye dataene forutsetningsvis anvendes til styring. Å realisere forbedringspotensialet vil kreve at fagledere nå involveres mer direkte.
 - Det er viktig at ledere i etatsstyringsavdelinger i departementene med mindre erfaring i å anvende periodisert regnskap i styringen aktivt følger opp mulighetene der slike data er en positiv tilvekst i styringsgrunnlaget.
 - De økte kostnadene eller merarbeidet ved periodisering anses som relativt små, men av en viss betydning. Nivået på merarbeidet er pilotspesifikt, og i stor grad bestemt av utgangssituasjonen mht erfaring med og kompetanse på periodisering i tillegg til størrelsen på virksomheten.
 - Pilotene mener at forventet nytte vil overstige kostnadene ved å gjennomføre og bruke periodisering i regnskapet, og at periodiseringer vil forbedre både den interne virksomhetsstyringen og etatsstyringen. Departementene deler denne oppfatningen.
 - Pilotene har nødvendig og tilstrekkelig kompetanse i sine sentrale økonomifunksjon. Hos flere piloter er det nødvendig at slik kompetanse nå utvikles i betydelig grad i større deler av organisasjonen. Departementenes kompetanse har hittil vært tilstrekkelig, men i fortsettelsen blir det viktigere å utvikle kompetanse på periodisering i etatsstyringssammenheng.
 - De regnskapsfaglige hoveddrammene for periodisering synes i hovedsak vel ivaretatt og på plass. Piloter og departementer er tilfredse med de ulike regnskapstekniske løsninger samlet sett.

-
- Ikke alle regnskapsmessige valg passer alle virksomheter like godt. Konkrete innspill og synspunkter gir grunnlag for en vurdering av om det kan gjøres ytterligere regnskapsfaglige tilpasninger, for å imøtekomme ulike behov avhengig av virksomhetens art, størrelse og økonomiske forhold. I denne forbindelse er det behov for mer veiledninger og illustrasjoner gjennom gode eksempler.
 - Flere piloter har hatt merarbeid med bruk av periodisert regnskap i kombinasjon med kontantbasert statsregnskap og kontantbasert budsjett og tildeling. Merarbeidet avhenger bl a av i hvilken grad det må gjøres små eller store interne systemtilpasninger. Noen synes dette merarbeidet har hatt en viss betydning, men at det har vært håndterbart. Andre har funnet praktiske måter å begrense dette problemet.
 - Kombinasjonen av de to regnskapsprinsippene ser ikke ut til å ha vesentlig betydning i styringen. Flere piloter har likevel pekt på at kombinasjonen gjør at det blir to sett med styringsdata og at dette generelt gir et mer sammensatt og mindre entydig styringsgrunnlag.
 - Piloter og departementer er tilfredse med prosjektets organisering og prosess som helhet. En dialog underveis preget av god støtte og tilrettelegging av faglige godt kompetente ressurser.
 - Det vil gradvis bli viktigere at piloter og departementer konsentrerer mer oppmerksomhet mot realiseringen av det potensial for forbedringer som ligger i periodisert regnskap. Denne dreiningen i faglig innhold må også tas hensyn til i prosjektets videreføring mht organisering, prosess, arbeidsmåter og faglige ressurser i prosjektsekretariatet.
 - Roller og forventninger til departementene i det videre arbeid bør diskuteres og klargjøres.

2 Bakgrunn og mandat

Bakgrunn

Med bakgrunn i NOU 2003:6 "Hva koster det?" er Finansdepartementet i gang med å utvikle og prøve ut felles regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet i 10 statlige pilotvirksomheter (periodiseringsprosjektet). Prosjektet fikk Stortingets tilslutning i forbindelse med statsbudsjettet 2004.

Valg av pilotvirksomheter er gjort i samråd med departementene. Arbeidet utføres i et samarbeid med SSØ, de 10 pilotvirksomhetene og deres overordnede departementer. Følgende virksomheter deltar:

Virksomhet	Finansieringsform	Departement	Antall arbeidstakere/årsverk per 1. mars 2005 ¹		Årlige driftskostnader 2005 ² mill.kroner
			Ansatte	Årsverk	
Fiskeridirektoratet	Bruttobudsjettet	FKD	461	419	260
Forsvarsbygg	Nettobudsjettet (24-post)	FD	1.348	1.284	3 500
Husbanken	Bruttobudsjettet	KRD	-	362	300
Jernbaneverket	Bruttobudsjettet	SD	3.274	3.193	2 700
Kystverket	Bruttobudsjettet	FKD	1.012	958	1 200
Nasjonalt folkehelseinstitutt	Bruttobudsjettet	HOD	593	544	615
Norges geologiske undersøkelse	Bruttobudsjettet	NHD	209	196	160
Norsk utenrikspolitisk institutt	Nettobudsjettet (50-post)	KD	61	53	55
Universitetet i Bergen	Nettobudsjettet (50-post)	KD	3.292	2820	2 600
Universitetet i Stavanger	Nettobudsjettet (50-post)	KD	900	800	705

Formål

Formålet med bruk av periodiseringsprinsippet i staten er å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet og produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre virksomheter i statlig og privat sektor. Hensikten er også å få fram en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.

Utpøvingen i pilotvirksomhetene medfører ingen styringsmessige endringer fra overordnet nivå, slik at bl.a. bruttoprinsippet, ettårsprinsippet og kontantprinsippet fortsatt gjelder i etatsstyringen og ved rapportering til statsregnskapet. Bevilgningsvedtakene i statsbudsjettet skal fortsatt baseres på kontantprinsippet, med separate bevilgninger bl.a. til drift og investering. Hensikten er å få fram et bedre beslutningsgrunnlag i virksomhetenes økonomistyring og effektivitetsvurderinger. Finansdepartementet og periodiseringsprosjektet har kommunisert dette formålet tydelig både til piloter, departementene og eksternt, for å unngå forventninger om styringsmessige endringer.

¹ Tallene er hentet fra Forvaltningsdatabasen og baserer seg på oversikter fra SST; jf. Vedlegg 3 i "Gul Bok" for 2005-2006.

² Tallene er oppgitt av virksomheten og er avrundet

2.1 Delprosjektet ”Oppsummering og vurdering av erfaringer”

Det er i første omgang lagt opp til en erfaringsoppsummering i 2006 etter ett driftsår. Utviklingsarbeidet og prøvevirksomheten er ment å gi svar på sentrale spørsmål som:

- Hvilke utgifter og inntekter som bør periodiseres?
- Hvilke eiendeler og forpliktelser som bør føres opp i virksomhetenes balanse?
- Bør alle eller utvalgte grupper av statlige virksomheter som obligatorisk ordning føre sitt virksomhetsregnskap etter periodiseringsprinsippet.?

Når denne oppsummeringen gjennomføres er pilotene nettopp ferdige med ett årsoppgjør etter nye prinsipper. Dette er antakelig for kort tid til at det kan avdekkes et entydig bilde av erfaringer og konsekvenser. Oppsummering og vurdering av erfaringer vil derfor ha karakter av en underveisevaluering og vise foreløpige erfaringer.

Målet med erfaringsoppsummeringen i 2006 er å oppsummere og vurdere erfaringer og synspunkter etter ett års utprøving av periodiseringsprinsippet i utvalgte statlige virksomheter, som et grunnlag for orientering til Stortinget i Gul bok 2007 om videre arbeid med eventuell innføring av periodiseringsprinsippet i statlig regnskapsførsel

2.1.1 Mandat

Finansdepartementet har gitt Statskonsult i oppdrag å gjennomføre en kartlegging, oppsummering og vurdering av erfaringer. Følgende mandat er lagt til grunn:

Formålet med bruk av periodiseringsprinsippet i staten er å få fram bedre kostnadsdata og grunnlag for å vurdere ressursbruk i forhold til aktivitet og produksjon. Et viktig utgangspunkt er også å kunne skape grunnlag for sammenligning av kostnader med andre virksomheter i statlig og privat sektor. Hensikten er også å få fram en mer fullstendig oversikt over statens eiendeler og forpliktelser.

Det er bruk av periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivået som er gjenstand for erfaringsoppsummering nå, samt overordnet departements bruk av ny styringsinformasjon i etatsstyringen.

Søkelyset skal særlig rettes mot brukererfaringer i denne omgang og i mindre grad andre interessenters synspunkter og forventninger om periodiseringsprinsippet. I tillegg skal prosjektets erfaringer og regnskapsfaglige vurderinger fra Norsk regnskapsstiftelse kartlegges.

Erfaringsoppsummeringen skal få fram lederforankring av endringene og erfaringene i pilotene og departementene.

Det legges opp til at erfaringsoppsummeringen i særlig grad skal gi foreløpige svar på følgende hovedtemaer:

- A. I hvilken grad oppnår prosjektet formålet å tilrettelegge for bedre informasjon om effektivitet, reell ressursbruk i staten og økt fokus på kostnader, samt å tilrettelegge for sammenligning av kostnader og for oversikt over økonomiske verdier i virksomhetene?
- B. Hvilke erfaringer kan ha betydning for eventuell innføring av periodiseringsprinsippet på virksomhetsnivået, og hvilken nytte/kostnader har statlige virksomheter og overordnede departementer erfart ved bruk av periodiseringsprinsippet?
- C. Hvilke transaksjonstyper bør periodiseres, hvilke eiendeler og forpliktelser bør føres i balansen, og hvordan bør årsregnskapet stilles opp?
- D. Hvilke erfaringer har pilotvirksomhetene med bruk av periodisert virksomhetsregnskap i kombinasjon med kontantbasert statsregnskap og kontantbaserte bevilgninger?

Erfaringsoppsummeringen skal også omfatte pilotenes syn på selve prosessen til hovedprosjektet som en mulig forklaringsfaktor, herunder synspunkter på støtte og hjelp til pilotene.

En del av problemstillingene vil kreve et mer omfattende erfaringsmateriale i virksomhetene før det kan trekkes endelige og entydige konklusjoner. Erfaringsoppsummeringen skal bidra til å avklare videre arbeid med bruk av periodiseringsprinsippet så langt det er grunnlag for med det nåværende erfaringsmaterialet.

2.1.2 Organisering

Delprosjektet *Oppsummering og vurdering av erfaringer* har vært organisert i linjen i FIN – FA(ØS) med prosjektmedarbeidere fra hovedprosjektet, fra Faggruppe styring og fra Statskonsult.

3 Metode og gjennomføring

3.1 Metode

Kartleggingen av erfaringer og datainnhenting har foregått gjennom:

- Studier av sentrale dokumenter i hovedprosjektet og i delprosjektet om styring. Av sentrale dokumenter nevnes spesielt tre rapporter:
 - Rapport om ”Statlig økonomistyring ved periodisert regnskap”, Ernst & Young, 2006, oppdrag for FIN. Dette er en særskilt undersøkelse på oppdrag fra Finansdepartementets Faggruppe Styring av de tre pilotvirksomhetene Kystverket, Jernbaneverket og NUPI. I denne undersøkelsen legger særlig vekt på kartlegging og analyse av styringsinformasjon basert på periodiseringsprinsippet.
 - Notat 6. juni 2006 ref. BS fra SSØ om merarbeid og kompetanse ved innføring av periodisert regnskap.
- Intervjuer med sentrale personer i syv pilotvirksomheter og i de overordnede departementene.
- Et seminar om erfaringene etter ett år arrangert av Finansdepartementet med pilotene, berørte departementer, SSØ og Riksrevisjonen.

Intervjuer

Erfaringsoppsummeringen tar utgangspunkt i:

- Bruk av periodiseringsprinsippet i *virksomhetene* (pilotene)
- Bruk av ny styringsinformasjon i *etatsstyringen* fra overordnet departement.

Søkelyset er særlig rettet mot *brukererfaringer*. Dette innebærer at hovedvekten er lagt på å få frem synspunkter og innspill som er basert på den *konkrete erfaringen* hittil i prosjektet, og på tidligere erfaringer med periodisert regnskap, for dem dette gjelder.

Informanter

Syv pilotvirksomheter og syv departementer er intervjuet i forbindelse med denne kartleggingen og erfaringsoppsummeringen. De tre pilotene Kystverket, Jernbaneverket og NUPI er intervjuet gjennom de to særskilte undersøkelsene nevnt ovenfor etter oppdrag fra Finansdepartementets Faggruppe Styring. Disse undersøkelsene legger særlig vekt på styringsperspektivet. Materiale fra disse to undersøkelsene inngår i dette rapporten om erfaringsoppsummering.

Informantene i pilotvirksomhetene har i hovedsak vært representert ved kontaktpersonene i prosjektet og andre sentrale personer i virksomhetenes økonomistyringsfunksjon, også på ledelsesnivå. Det har unntaksvis deltatt personer fra fagsiden.

Informantene i departementene har også i hovedsak vært representert ved kontaktpersonene i prosjektet og andre sentrale personer på økonomi- og budsjettsiden, også på ledelsesnivå. Det har unntaksvis deltatt personer fra fagsiden.

3.2 Gjennomføring

Datainnhenting er koordinert med datainnhenting og vurderinger som er gjort i delprosjektet til Faggruppe styring som har gitt sentrale bidrag også til grunnlaget for erfaringsoppsummeringen, jf de to undersøkelsene nevnt i forrige avsnitt.

Intervjuene er gjort i perioden mars – april/mai 2006. Seminaret om erfaringer etter ett år var i månedsskiftet mai-juni. Analyse og vurderinger har foregått i perioden mai og primo juni 2006.

4 Regnskapsføring

Regnskapsloven og gjeldende norske regnskapsstandarder er som utgangspunkt lagt til grunn i pilotfasen. På områder der det er statsspesifikke problemstillinger er det tatt utgangspunkt i internasjonale regnskapsstandarder for offentlig sektor (IPSAS). På dette grunnlag ble det utarbeidet standarder for regnskapsføringen etter periodiseringsprinsippet. I hovedprosjektets veivalgsnotat av 5.11.2004 som beskriver pilotfasen av prosjektet, ble det gjort visse avgrensninger i forhold til de regnskapsmessige veivalg som ligger i disse standardene. I senere faser av prosjektet er det gjort ytterligere noen avgrensninger og presiseringer.

Pilotvirksomhetene og departementene ble i intervjuerunde i mars til mai 2006 bedt om innspill på veivalgene ut fra egne erfaringer. Synspunkter og erfaringer som fremkom i disse intervjuene gjengis i de følgende kapitellavsnitt, og er hovedsaklig innspill som er av generell betydning og som har relevans for flere enn én pilot eller ett departement.

4.1 Pilotenes synspunkter og erfaringer fra de regnskapsfaglige veivalg

4.1.1 Opprinnelige veivalg og avgrensninger

Opprinnelige veivalg og avgrensninger som piloter (og departementer, se 4.2) har kommentert gjelder i korthet:

Kulturminner / nasjonal-eiendommer	Foreslås ikke tatt med i balansen bortsett fra der eiendelen brukes i ordinær drift i en virksomhet
Tjenestepensjon	Pensjonsforpliktelsen foreslås ikke tatt med i balansen i virksomhetene, men det foreslås at virksomhetene fører en antatt premie som kostnad og kalkulert inntekt.
Skatter og avgifter*	Dette gjelder innkreving av skatter og avgifter. Dette er ikke aktuelt i noen av pilotvirksomhetene.
Selvassurandørprinsippet	Spørsmålet om avsetning for forpliktelser som følge av selvassurandørprinsippet i staten utsettes til etter evalueringen.
Konsernregnskap*	Kan være aktuelt for pilotvirksomheter som har aksjer i andre selskap. Tas opp når problemstillingen oppstår.
Forenkling for små virksomheter*	Vurderes som del av evalueringen etter ett års pilotdrift
* I liten grad gjenstand for innspill ut fra erfaring / aktualitet for pilotene	

Alle piloter oppfatter dette i hovedsak som greie og hensiktsmessige valg. Flere gir uttrykk for at valgene betraktes som forenklinger eller kompromisser, bl. a. av hensyn til at det er mange ulike virksomheter i staten.

Ikke alle valgene har relevans eller vesentlig betydning for alle pilot-virksomhetene.

Kulturminner/nasjonaleiendommer

Pilotene synes det er fornuftig at dette som utgangspunkt ikke inkluderes i balansen. De pilotene som har en del slike eiendommer, er enig i at det er unntak for eiendommer som brukes i normal virksomhet.

Pensjonskostnader

Alle oppfatter løsningen som en resultatnøytral metode som er enkel å forstå, og som en lett praktiserbar måte å behandle et vesentlig kostnadselement på. Mange ønsker mer virksomhetsspesifikke satser. Flere peker også på at mer individuelt bestemte pensjonsforpliktelser ville kunne ha mer styringsmessig effekt. En pilot mener at også pensjonsforpliktelse bør fremkomme i balansen

Selvassurandørprinsippet

Dette kan være en vesentlig post for enkelte av pilotene som har en viss mengde anleggsmidler. Noen av disse pilotene har erfart at det kan være en tung prosess å få økonomisk erstatning via selvassurandørordningen. Flere virksomheter har ikke særlig omfang av anleggsmidler, og antar derfor at dette har relativt liten økonomisk betydning.

4.1.2 Nye momenter

Underveis ble det gjort noen ytterligere presiseringer som i korthet gjelder:

<i>Bibliotek / bøker</i>	<i>Bibliotek / vitenskapelige samlinger inkluderes ikke i åpningsbalansen for pilotvirksomhetene.</i>
<i>Kunstverk*</i>	<i>Kunstverk inkluderes ikke i åpningsbalansen for pilotvirksomhetene.</i>
<i>Tilskuddsforvaltning / innkrevningsvirksomhet*</i>	<i>Det er lagt til grunn at utbetalingstidspunktet som hovedregel legges til grunn for periodisering av kostnadene. Det medfører i hovedsak ingen endring fra gjeldende praksis.</i>
<i>Renter</i>	<i>Renter av statens kapital investert i anleggsmidler (med unntak av finansielle anleggsmidler) resultatføres ikke, men beregnes og opplyses i note.</i>
<i>* I liten grad gjenstand for innspill ut fra erfaring / aktualitet for pilotene</i>	

I hovedsak har pilotene forståelse for disse tilpasningene, men på visse punkter har noen pekt på andre løsninger.

Bibliotek/bøker

For flere virksomheter ville krav om verdsetting og levetidsvurdering vært et problem, der dette utgjør en virksomhetsspesifikk kunnskapsbase. For andre ville balanseføring gi liten merverdi (kfr kost/nytte) pga stabile innkjøp.

Noen ser for seg at bibliotekverdier etter hvert bør inkluderes, da det utgjør en sentral del av aktiviteten.

Kunstverk

De fleste er enig i dette valget. Noen har gitt innspill på at kunstverk kunne omtales i note, men ikke balanseføres

Tilskuddforvaltning / innkrevningsvirksomhet

Relativt få har erfaring, men kontantprinsipp fremtrer som et forenkende og fornuftig valg.

Renter

For piloter som har begrenset med anleggsmidler er valget enkelt og uproblematisk.

Flere piloter peker likevel på at det er et prinsipielt poeng at kapitalkostnader bør føres direkte i regnskapsoppstillingen, men aksepterer at valget på nåværende tidspunkt kan være hensiktsmessig. For noen utgjør dette en vesentlig del av kostnadsbildet og de mener at kapitalkostnader i prinsippet bør synes direkte .

Det er stilt spørsmål ved at renter på konsernkonto ikke tilskrives virksomhetene.

Det er også påpekt at renter av investert kapital har begrenset verdi for mange enkeltvirksomheter, og at man heller kunne gjøre slike beregninger på aggregert nivå i staten (FIN).

4.1.3 Oppstillingsplaner

De fleste gir uttrykk for at valg og utforming av oppstillingsplaner er bra. Flere understreker at det bør være så standardisert som mulig og er positivt til at eksempelvis NS, RL langt på vei følges. Flere ser det også som en fordel at viktige regnskapsmessige problemstillinger er behandlet i litteraturen, og slik sett kan være til støtte og hjelp, og det gir gjenkjennelighet for dem som har erfaring med regnskapsloven fra andre virksomheter.

Noen peker på at det bør være mer valgfrihet, slik at oppstilling i større grad kan tilpasses ulike virksomheter i staten. Det er også behov for noe fleksibilitet for lettere tilpasning til virksomhetens egne opplegg for mål- og resultatstyring.

Kontantstrømoppstillingen brukes i liten grad, selv om pilotene teknisk sett klarer å produsere den. Det er et generelt ønske om eksempler på utfylling. Flere stiller spørsmål om nytten og hvem som er (primær)brukeren.

4.1.4 Verdsettelse anleggsmidler

Pilotene ble bedt om å gi synspunkter på

- verdsettelsesmetode som er bruksverdi basert på gjenanskaffelsesverdi
- omfang av eiendeler som skal inkluderes i åpningsbalansen samt balanseføres ved senere anskaffelser
- inkludering av infrastruktur i åpningsbalansen

Flere oppfatter bruksverdi basert på gjenanskaffelsesverdi som et praktisk verdsettelsesprinsipp i oppstarten (åpningsbalansen), og at det er relevant å bruke gjenanskaffelsesverdi som hovedprinsipp. For nyere anleggsmidler (og normalt løsøre) vil dog historisk kost kunne gi et bra utgangspunkt for verdifastsettelsen.

Flere piloter synes at begrepet bruksverdi var noe vanskelig å tilnærme seg i oppstarten, f.eks. hvordan fremstille dette til kartleggingsansvarlige i de ulike organisatoriske enheter (institutt, avdelinger, mv).

Flere piloter nevnte at det var noe vanskelig å gjøre vurderinger og fastsette verdi på software (både egenutviklet og kjøpt/spesialtilpasset).

Ressursbruken på kartlegging varierer mellom pilotene. I noen tilfeller er det brukt relativt mye ressurser på arbeidet, uten at kartleggingen gir så mye styringsverdi. Flere peker på behovet for litt mer avgrensning i hva som skal telles, slik at det ikke telles unødvendig. Vesentlighetsgrense for kartlegging i åpningsbalansen og aktivering bør heves (nå kr 30.000). Den nåværende grensen passer best for mindre statlige virksomheter.

Av andre innspill og kommentarer fra pilotene kan nevnes:

- Avgrensningen er praktiske og gir et rimelig korrekt bilde.
- Akseptabel arbeidsmengde.
- Retningslinjer for aktivering og anleggsregister samsvarer bra med erfaringer fra privat virksomhet.

4.1.5 Forpliktelsesmodell versus egenkapitalmodell

Halvparten av pilotene foretrekker prinsipielt en egenkapitalmodell og ville antagelig ha foretrukket den. Imidlertid har de fleste av disse forståelse for valget, basert på spesielle forhold i staten.

2 piloter (innvilget unntakssøknad) har benyttet en egenkapitalmodell i rapporteringen (omtalt som virksomhetskapi tal), og mener denne modellen passer best for sammenligning med andre.

Generelt mener de fleste virksomhetene at valget av forpliktelsesmodellen er hensiktsmessig og praktisk, og at den har fungert bra. Det nevnes bl.a.:

- Modellen er lett håndterlig og resultatnøytral.
- Modellen får frem det viktigste (avskrivningselementet), men kan pedagogisk være noe vanskelig å formidle i oppstarten
- En virksomhet har delvis praktisert modellen tidligere for anleggsmidler finansiert av andre og har positiv erfaring.

4.1.6 Kortsiktige balanseposter

Til spørsmålet om verdifastsettelse og omfang av verdifastsettelse og periodisering av kortsiktige balanseposter er følgende fremkommet:

I utgangspunktet ingen prinsipielle innvendinger mot veivalgene.

Litt variasjon om piloter har periodisert lønnsrelaterte avsetninger (enkelte komponenter). Er vurdert ut fra vesentlighet ved den enkelte virksomhet. De fleste gir uttrykk for å benytte internt fastsatte vesentlighetsgrenser for avsetning av påløpte kostnader (fastsatt avdelingsmessig eller på totalnivå).

Generelt vil pilotene arbeide med å videreutvikle rutiner for løpende periodisering av kortsiktige balanseposter. Noen er kommet lenger enn andre på dette punktet.

4.1.7 Inntekter fra bevilgning

Generelt er pilotene positive til modellen. Kommentarene er her gitt fra litt forskjellige utgangspunkt, herunder bl.a om virksomhetene er brutto- eller nettobudsjettet.

De fleste har gode erfaringer med modellen og synes den er enkel og har fungert hensiktsmessig. Den gir et resultat som er forståelig og fornuftig. Flere peker på at det viktige i å få synliggjort hva som er bevilget.

Noen finner modellen litt kunstig, og at den må modnes litt for å få forståelse. Det er noe usikkerhet hos noen om på hvilket nivå i virksomheten inntekten bør periodiseres (sentralt vs avdelingsvis).

4.1.8 Kvalitet på standarder og veiledningsnotater mv.

Alle nevner at det har vært et omfattende arbeide med standardene og mye å sette seg inn i. Alle er godt fornøyd med det som er kommet hittil. En god og grundig prosess der det er utviklet tilstrekkelig med standarder, og en god dialog der det har vært innvendinger. Flere er fornøyd med at man har gått skrittvis frem og vurdert underveis, slik at utviklingen går gradvis.

Alle er meget tilfredse med tilgang til faglig støtte og assistanse underveis, og setter pris på at det har vært raske tilbakemeldinger.

Generelt pekes det på at veiledningsmaterialet bør utvikles i lys av erfaringer, slik at det blir lettere å finne en hensiktsmessig form og innhold. Av kritiske kommentarer kan nevnes at noen synes at enkelte spesifikasjoner fremtrer litt detaljerte i forhold til privat sektor.

Ellers er det et alminnelig ønske om at det i utviklingen videre bl a bør legges vekt på å presentere veiledningsmateriale med flere gode eksempler fra ulike områder. Dette gjelder f eks:

- kontantstrømsanalyser
- note 1 inntekter
- note 8 og 15 avregning ifm bevilgningsfinansiert virksomhet.
- retting av feil og regulering av verdier i åpningsbalanse.

4.2 Departementenes synspunkter og erfaringer fra de regnskapsfaglige veivalg

Alle departementer er fornøyd med de regnskapsmessige valgene samlet sett.

Flere fremhever betydningen av mest mulig standardiserte løsninger som er tilpasset nasjonale normer. For noen er også tilpasning til internasjonale normer viktig.

Ingen departementer har direkte innvendinger til noen av de enkelte veivalgene, men ett departement påpeker at hensiktmessigheten av valgene er betinget av hva de skal brukes til, og viser i denne forbindelse til problemstillinger rundt

- avskrivning og forpliktelsesmodell
- resultatbegrepet og bevilgninger.

4.3 Årsrapporteringen 2005 - Erfaringer

Det vil foreligge en særskilt rapport fra prosjektgruppen om erfaringer fra årsrapporteringen 2005. Dette avsnittet bygger på rapporteringen fra prosjektgruppen i FIN på seminaret på Gardermoen 31. mai og 1. juni 2005, men er en vesentlig kortere versjon med vekt på hovedpunkter i erfaringene og relativt mindre vekt på de konkrete problemstillinger, metode og forutsetninger for de vurderinger prosjektgruppen har basert sitt arbeid på.

Rapporteringsmal

Årsrapporteringen 2005 er den første basert på de standarder og forutsetninger som periodiseringsprosjektet er basert på, og bygger på en egen rapporteringsmal utformet av prosjektet. Hovedelementer i rapporteringsmalen:

- Resultatregnskapsoppstilling
- Ikke krav om sammenlignbare tall fra 2004
- Balanseoppstilling
- IB (åpningsbalanse 1.1.2005) og UB pr 31.12.2005.
- Kontantstrømoppstilling
- To alternativer; direkte og indirekte metode
- Rapportering til statsregnskapet
- Utdrag S-rapport / sammendrag likviditetsrapport
- Regnskapsprinsipper
- Noter til regnskapet
- 20 ”obligatoriske” noter. Forventning om individuelle tilleggsnoter ut fra behov
- Ledelseskommentarer til rapporteringen
- Åpningsbalansen - erklæring/validering fra virksomhetsledelse og fagdepartement

Gjennom delårsrapporter og annen kontakt med pilotene er det erfart solid arbeid og innsats i forbindelse med: åpningsbalanse, systemomlegginger, rutinetilpasninger, intern opplæring, tilpasning til rapporteringsmal og standarder. Det har vært en lærerik erfaringsprosess for både piloter og prosjekt.

Frister og fremdrift

Innlevering av årsoppgjørssrapportering etter periodiseringsprinsippet fra pilotene til fagdepartement og hovedprosjekt hadde tidsfrist 20. februar 2006. Fagdepartementets videresending til hovedprosjekt og Riksrevisjonen av godkjent åpningsbalanse med eventuelle unntaksmerknader hadde tidsfrist 28.

februar 2006. Utsettelse ble i noen grad gitt, avhengig av individuelle og begrunnede behov, og måtte være i forståelse med fagdepartement og Riksrevisjonen. Det ble vektlagt at det måtte være av vesentlig betydning for kvalitetssikring av leveranse eller av betydning for tilrettelegging for fremtidige rapporteringer eller regnskapsavslutninger. Bistand fra hovedprosjektet ble i noen grad benyttet i forbindelse med avslutningen.

Proessen

Hovedtyngden av spørsmål fra pilotene og etterspørsel etter regnskapsteknisk bistand kom medio februar. Prosjektgruppen har dels medvirket i detaljerte problemstillinger hos enkelte piloter. Viktige områder har bl.a. vært:

- mellomværende stat (note 8), herunder avstemmingsavsnittet.
- kontantstrømoppstilling (direkte metode).
- spesifikasjoner i note 1, inntekt fra bevilgning
- avhendelse av virksomhet, regnskapsmessig håndtering (også i relasjon til ekstraordinære poster)
- føring av årsavslutningsposter
- andre enkeltsaker.

Det har vært relativt få henvendelser fra fagdepartement til hovedprosjektet.

4.3.1 Sammendrag og erfaringer fra gjennomgangen

I det etterfølgende er hovedvekten lagt på:

- hvilke oppstillinger og noter som faktisk ble benyttet og i hvilket omfang
- erfaringer og observasjoner av mer allmenngyldig karakter.
- gjenværende problemstillinger, utfordringer, innspill og tilbakemeldinger.

4.3.1.1 Resultat og balanseoppstilling

Generelt var det få feil i utfylling av resultat- og balanseoppstilling. Prosjektet hadde i utgangspunktet bedt om at ingen linjer skulle slettes i innsendt rapport. Enkelte av linjene i oppstillingsplan er lite i bruk, for eksempel investeringer og resultatandel datterselskaper / tilknyttede selskap. Kommentar på at enkelte balanselementer er for detaljerte, for eksempel egne linjer for påløpte feriepenger og skattetrekk.

Enkelte virksomheter har behov for tilpasning til mer egnet form, for eksempel Husbanken hvor renteinntekter og rentekostnader er en del av driften. Noen virksomheter har i sine presentasjoner (internt eller eksternt) av regnskap foretatt virksomhetsspesifikke tilpasninger (inkl. noter), f.eks. Husbanken, Forsvarbygg, Jernbaneverket. Det er også noe ulik praktisering av fortegn (+/-) i oppstillingene.

4.3.1.2 Kontantstrømoppstilling

Alle pilotvirksomhetene har utarbeidet kontantstrømoppstilling. To modeller foreligger: direkte og indirekte metode. I henhold til SRS 2 kan pilotene velge modell. Den direkte modellen er foretrukket av prosjektet. Det har vært en økende bruk av den direkte modellen. Delvis noe påvirkning og bistand fra

hovedprosjekt for å finne en enkel og praktiserbar metode. For bruttobudsjetterte virksomheter kan hovedtall fra S-rapport settes direkte inn. Det er gjennomgående noe dårlig utbretting av poster i oppstillingens øvre del.

For virksomheter med store pengegjennomstrømninger passer den indirekte modellen svært dårlig, f.eks. Husbanken.

Det er gitt konkrete innspill fra pilotene om at man ønsker eksempler på eller veiledning om utfylling av kontantstrømoppstillingen. Dette gjelder både øvre del av oppstillingen og avstemmingsdelen

4.3.1.3 Statsregnskapsrapporteringen

Det er forskjellig oppstilling for bruttobudsjetterte og nettobudsjetterte virksomheter. Generelt var skjema korrekt utfyllt og i henhold til mal fra prosjektet. Det er behov for å brette oppstilling noe mer ut for virksomheter som mottar bevilgninger eller har posteringer på mange kapitler eller poster. Rapportert mellomværende med statskassen ble av prosjektet kontrollert mot statsregnskapet (kilde: SSØ/FIN) og funnet i orden.

4.3.1.4 Regnskapsprinsipper

Prosjektet har utarbeidet en omfattende mal for dokumentasjon og beskrivelse av anvendte regnskapsprinsipper. Pilotvirksomhetene har i stor grad benyttet denne malen og tilpasset til egen virksomhet og situasjon. Det ble funnet få mangler i pilotenes rapportering av regnskapsprinsipper.

4.3.1.5 Tilleggsinformasjon – ledelseskomentarer i årsrapporteringen

Periodiseringsprosjektet har ikke gitt føringer på hvordan ledelseskomentarene i form og innhold skal gis. Rapportene varierer i omfang fra svært omfattende beskrivelser til relativt begrensede kommentarer. Virksomhetene har i stor grad vedlagt tilsvarende rapportering som er sendt fagdepartement i forbindelse med kontantrapporteringen, eventuelt supplert med elementer fra den periodiserte rapportering.

Det er stor variasjon (lite standardisert) hvordan virksomhetene presenterer både driftsmessige forhold og økonomiske forhold, også ut fra kontantprinsippet. Omtale av økonomi inkluderer dels noe gjentakelse av beskrivelser som allerede står i regnskapsprinsippene. Inneholder også i noen grad beskrivelse og dokumentasjon av prosessen rundt åpningsbalansen og grunnlag for og begrensninger i gjennomførte periodiseringer. Det er i liten grad kommentert koblingen mellom kontantbasert resultat og resultat etter periodiseringsprinsippet. For de virksomheter som har eget styre er styrerapport i stor grad lagt til grunn i rapporteringen.

4.3.1.6 Noter til regnskapet

Erfaringer med bruken av notene til regnskapet er oppsummert i det følgende:

Note 1 Spesifikasjon av driftsinntekter/ inntekter fra bevilgning

Generelt få feil ved utarbeidelse av noten. Link til bevilget beløp fremtrer som sporbart. Prosjektet vil dog vurdere om det er behov for ytterligere spesifikasjon

i form av ”ny” Note 1B. Dette kan være ryddig for virksomheter med mange bevilgningsposter eller endringer gjennom året.

Når det gjelder overført bevilgning fra tidligere år, har 3 av totalt 7 bruttobudsjetterte piloter inkludert posten. Det må vurderes hvordan dette elementet skal inkluderes i 2006-rapporteringen.

Når det gjelder bevilgning fra andre departementer, belastningsfullmakt mv., har 4 av 10 piloter rapportert tall på denne spesifikasjonslinjen.

Når det gjelder ubrukt bevilgning til investeringsformål, er det et poeng at dette skal ikke påvirke netto driftsinntekt i virksomheten. Gjennomgangen har ikke avdekket feil som skyldes at en ubenyttet investeringsbevilgning har påvirket resultatet i virksomheten. Inntektsføring fra bevilgning vil uansett fremtre som et teknisk veivalg.

Kalkulatoriske inntekter vedr. pensjoner og avskrivninger er presentert i henhold til retningslinjer fra prosjektet.

Periodisering av inntekten gjennom året. Det benyttes generelt relativt enkle metoder for inntektsføring gjennom året, f.eks. 1/12-del (eller 1/11-del) av bevilgning pr måned.

Note 2 Personalkostnader

Premien på pensjoner i SPK består av to hovedelementer: arbeidsgivers andel og medlemsandelen (2%). Det er observert relativt stor variasjon i avtaler, omfang, satser og behandlingsmåte blant pilotene. Samtlige piloter har i årsrapporteringen behandlet pensjoner konsistent med prosjektets anbefalinger: Sjablonsats 12% premie benyttes, med mindre annen mer spesifikk sats foreligger. Inntektssiden (note 1) er også konsistent behandlet.

Det er litt variasjon i om piloter har periodisert refusjon av sykepenger og barselpenger. Dette er vurdert ut fra vesentlighet i den enkelte virksomhet. Alle har klassifisert lønnsrefusjoner som kostnadsreduksjon, dvs ikke som inntekt.

Note 8 Netto avregning bevilgningsfinansiert virksomhet - bruttobudsjetterte
Noten er korrekt utfylt for samtlige virksomheter. Det er gitt noe bistand fra prosjektet. Spesifikasjon av note 8 er i noen grad blitt en teknisk operasjon. Dog en nødvendig avstemming. Avregningsmodellen fungerer som en viktig kontroll av konsistens i regnskapsoppstillingen. Det er visse utfordringer i notens avstemmingsdel i forbindelse med spesielle transaksjoner, f.eks. avhendelse av virksomhet eller tilgang produksjonsverdi av arbeid under utførelse.

Note 15 Netto avregning bevilgningsfinansiert virksomhet - Nettobudsjetterte
Hovedformålet med noten er hvordan regnskapet måler gjennomføringen av budsjetttildelingen. Det er en tendens til at presentasjon av noten er rettet mer mot organisasjonsenhet fremfor virksomhetens målsettinger. Notene bør ikke kun fremstå som en teknisk spesifikasjon som gjøres i økonomiavdelingen. Det er her et spørsmål som dreier seg om teknikk versus mål- og resultatstyring. Det

er en utfordring for departement / styre / ledelse å bestille en spesifikasjon av denne noten som er mer innrettet mot virksomhetens gjennomføring av budsjettet, slik at det blir en forbindelse til både eksterne og interne mål.

Regnskapsnoter for øvrig – observasjoner og erfaringer

Når det gjelder observasjoner og erfaringer til den øvrige regnskapsnoter, vises det til rapporten fra prosjektgruppen.

4.3.1.7 Forpliktelsesmodell vs. egenkapitalmodell

Pr. 31.12.2005 opererer 6 av de 10 pilotene med elementer av virksomhetskapskapital (egenkapital) i balansen.

- UiB og UiS (nettobudsjetterte)
- NUPI (nettobudsjetterte)
- Husbanken – lovpålagt grunnfond og risikofond
Forpliktelsesmodell er likevel fullt ut gjennomført for disse mht finansiering av anleggsmidler.
- Kystverket – etablert fra 2002 (unntakssøknad)
- Forsvarsbygg – etablert fra 2002 (to enheter - unntakssøknad)
For Kystverket og Forsvarsbygg foreligger det innvilget unntakssøknad basert på ønske om kontinuitet i rapporteringen. Prosjektet har i etterkant av årsoppgjøret en målsetting om å teste ut bruk av forpliktelsesmodellen også for begge piloter.

4.3.1.8 Økonomimodell og hjelpesystemer

- I tilpasningen av økonomimodell er det observert betydelige praktiske fordeler ved årsavslutning for virksomheter som har helhetlig økonomimodelløsning tilpasset periodiseringsprosjektet (inkl. kontoplan). Bruk av hjelpesystemer gir utfordringer mht dokumentasjon og sporbarhet i regnskapsføringen.

4.3.1.9 Periodeavslutningsprosedyrer

Pilotvirksomhetene har gjennomført posterings i regnskapet i forbindelse med årsavslutningen. Dette ble ikke fullt ut gjennomført i delårs-rapporteringer i 2005.

For stenging av perioder er utgangspunktet at perioder skal stenges etter rapportering til statsregnskapet. Det er en utfordring mht å få periodiseringsrutiner på plass. Dette vil naturlig kreve mer tid i oppstartsfasen. Det er få problemer for de nettobudsjetterte virksomhetene der prosedyrer er som tidligere.

4.4 Åpningsbalanse

4.4.1 Dokumentasjon mv

Generelt fremtrer dokumentasjon av åpningsbalanse som grundig og sporbar. Hovedprosjektet har i forbindelse med gjennomgang av årsrapporteringen og møter hos virksomhetene fått presentert:

- Opplegg for dokumentasjon av åpningsbalansen
- Beskrivelse av det dokumentasjonsarbeid som er gjort i virksomheten.

-
- Beskrivelse av evt gjenstående arbeider / kontroller
 - Hovedinntrykk er at det har vært gjennomført en grundig prosess i kartleggings- og verdsettelsesarbeidet.

Piloter har bidratt med verdifulle erfaringer til prosjektet. Det er mottatt gode innspill på forenklinger:

- Ideer til virksomhetsintern prosjektorganisering,
- Ønske om mer sjablongmessige retningslinjer fra hovedprosjektet.

4.4.2 Godkjenningsformular fra departementer

Godkjenningsformular fra departementene er mottatt for alle virksomheter. De fleste departement har benyttet det standard formular som ble utarbeidet av prosjektet. Departementene har vært involvert og gått gjennom arbeidet og dokumentasjonen sammen med pilotvirksomhetene, og unntaksforhold er kommentert. En virksomhet har benyttet ekstern kvalitetssikrer. det er kontrollert mot fullstendighet, gyldighet og prinsipper.

4.4.3 Status etter årsrapporteringen

Det gjenstår noe når det gjelder anleggsmidler og komplettering:

- Verdsettelse infrastruktur og visse eiendommer
- Fornyelse av infrastruktur
- Dekomponering eller omdisponeringer av verdier innenfor eiendelsgrupper
- Vurdering av potensielle forpliktelser (usikre forpliktelser eller betingede eiendeler) og regnskapsmessig håndtering.

Det gjenstår ellers noe generelt kvalitetssikringsarbeid, men neppe vesentlige poster ifølge virksomhetene selv.

4.5 Forventninger til regnskapsrapporteringer i 2006

I regnskapsrapporteringer i 2006 forventer prosjektgruppen ferdigstilling av gjenstående kartleggings- og verdsettelsesarbeid. For kontantstrømoppstilling forventes at flest mulig piloter prøver ut den direkte modellen ut fra en målsetting om bedre synliggjøring av forbindelse til S-rapport i form av eksemplifisering og veiledningsmateriale.

Det er dessuten generell forventning om ytterligere kvalitetsløft på delårsrapporteringer i 2006. Dette vil følge av bedre rutiner for periodisering, arbeidsdeling og synkronisering i organisasjonen - Et spørsmål om *etablering* av systemer og *øvelse*.

4.6 Statskonsults merknader

Regnskapsfaglige rammer

De regnskapsfaglige hoveddrammene for periodisering synes i hovedsak vel ivarettatt og på plass, og at piloter og departementer samlet sett er tilfredse med de ulike løsninger.

Innenfor disse rammene er det gjort forenklinger og tilpasninger av hensyn til ulikheter i statlige virksomheter, noe som innebærer at ikke alt passer alle Statskonsult 2006

virksomheter like godt, noe flere påpeker. Statskonsult antar at dette er en situasjon man ikke helt kan unngå. I lys av de konkrete innspill og synspunkter som er kommet, bør det likevel vurderes om det kan gjøres ytterligere regnskapsfaglige tilpasninger, for å imøtekomme ulike behov avhengig av virksomheters art, størrelse og økonomiske forhold. Statskonsult oppfatter det også slik at hovedprosjektet fortsatt ser behov for å videreutvikle de regnskapsfaglige rammene i samarbeid med pilotene.

Kontantstrømmer

Kontantstrømsoppstillingen og de formål den skal tjene, er generelt sett ennå ikke godt nok gjennomført. Det ser ut til at nytten av den ikke er klar nok for alle. Den bør utvikles slik at den fremstår og oppfattes som nyttig og nødvendig, og bli bedre ivaretar hensynet til klarhet rundt og knytter en forbindelse til kontantregnskapet og bevilgning.

Eksterne behov for innsyn og kunnskap

Den fasen prosjektet nå har vært gjennom, har vært preget av å få det regnskapsmessige på plass med de organisatoriske forutsetninger om kapasitet, kompetanse og systemer, i tillegg til at det første årsregnskapet etter periodiseringsprinsippet skulle leveres. Sammenholdt med at ledelseskommmentarene i årsrapporteringen varierer mye og er uensartet, antar Statskonsult at dette kan forklare noe av årsaken til at disse kommentarene generelt ikke alltid er så informative som ønskelig.

Det er naturlig at det i videre regnskapsarbeidet også legges vekt på at regnskap og kommentarer ikke bare tilpasses de interne behov (virksomhetsstyring og etatsstyring), men vel så mye det behovet som andre i samfunnet har for innsyn og kunnskap om statens virksomhet. Statskonsult vil peke på at det derfor ikke bare arbeides videre med de mer regnskapsfaglige faktorer, men også ser på muligheten til å lage veiledningsmateriale eller gjennom andre arbeidsmåter bidrar til hjelp for innhold og form på kommentarene i forbindelse med årsrapporteringen.

5 Intern virksomhetsstyring

Pilotvirksomhetene ble intervjuet i perioden mars - mai 2006 for å kartlegge betydning og bruk av styringsinformasjon basert på regnskap etter periodiseringsprinsippet. Formålet har vært å vurdere om:

- periodiserte regnskaper benyttes som styringsinformasjon
- periodiserte regnskaper gir bedre styringsinformasjon enn kontantbaserte regnskaper

Hovedtemaene i kartleggingen er periodiseringsprinsippets effekt på:

- regnskapsinformasjon
- bruk av analyser
- bruk av sammenligninger

Pilotene ble også intervjuet om:

- andre faktorer enn periodisering som driver for endringer
- lederforankring av endringer og erfaringer
- erfaringer med prosessen til prosjektet

Det ble presisert overfor informantene at det skulle legges særlig vekt på at synspunkter og merknader skulle baseres på erfaringene hittil.

En oppsummering av synspunkter og merknader gjengis i det følgende.

5.1 Periodiseringsprinsippets effekt på regnskapsinformasjon

5.1.1 Bruk av rapporter fra regnskapet som styringsinformasjon

For alle pilotene har det generelt alltid vært slik at økonomiske data har vært viktige for styringen. De økonomiske og kontantbaserte mål som følger av budsjettbevilgninger er sentrale i mål- og resultatstyringen, og vesentlige avvik fra budsjetterte utgifter og inntekter krever forklaring. Denne oppfølging av budsjett er for flere piloter preget av liten sammenheng med de faglige mål og planer. Oppsummert viser dette at bruken av rapporter fra regnskapet i det alt vesentlige er begrenset til budsjettkontroll og kontroll av prosjektrenskaper.

5.1.2 Periodiserte regnskapsrapporter som styringsinformasjon

5.1.2.1 Generelt om viktigheten av periodisert regnskap for styring

Pilotene ble stilt spørsmål om på hvilken måte og i hvilken grad det er viktig for styringsinformasjonen at regnskapsrapportene er basert på periodiseringsprinsippet. Svarene på dette spørsmålet vil belyse betydningen og konsekvensene av selve periodiseringsprinsippet som sådan.

Noen piloter understreket at det er vanskelig å si hva som skyldes periodiseringsprosjektet og hva som skyldes andre ting. Dette har bl a

sammenheng med at periodiseringsprosjektet har vært en del av eller kommet samtidig med større interne omlegginger av økonomisystem og styrings- og regnskapsfunksjoner.

Alle pilotene er enig i at periodisert regnskap gir mer styringseffekt selv om ikke alle har så mye erfaring til nå.

Et flertall av pilotene³ har gjennom flere år ført regnskap etter periodiseringsprinsippet. Blant disse pilotene er det flere som peker på at kontantprinsippet ikke kunne gi tilsvarende styringsmuligheter og at det er lenge siden det ble styrt internt etter kontantprinsippet.

De pilotene som ennå ikke har så mye erfaring med periodiseringsprinsippet har brukt mye tid på det regnskapstekniske, dvs å lage åpningsbalanse og periodisere kostnader og inntekter til bruk i de periodevise regnskapsrapporter. For noen har det vært begrenset kapasitet i organisasjonen til å tilpasse seg. I denne forbindelse er det også pekt på at noen fortsatt måles etter kontantprinsippet. Disse pilotene nevner at periodiseringsprosjektet har bidratt til en gjennomgang av regnskapet som har ført til noe som gir mulighet for en annen type styringsinformasjon.

5.1.2.2 Erfarte styringsmessige fordeler med periodisert regnskap

Nedenfor gjengis ti utsagn om periodisert regnskap ut fra erfaringer medfører nærmere angitte fordeler. Disse påstandene er utledet av den kartlegging og analyse⁴ som er gjort av Jernbaneverket, Kystverket og NUPI, noe som innebærer at disse pilotene ikke har tatt uttrykkelig stilling til påstandene, men at de i hovedsak reflekterer disse pilotenes synspunkter.

De andre syv pilotene⁵ ble bedt om ut fra erfaringer å ta stilling til følgende påstander:

1. Et mer presist og relevant regnskap, f eks fordi

- *flere kostnadselementer (bl a kapitalkostnader) inkluderes i regnskapet*
- *kostnadene er tettere koblet til aktivitet.*
- *kostnadene kommer tidligere frem i regnskapet*

Alle unntatt én som ikke har særlig erfaring ennå, er enig i dette,

2. Reinvesteringsbehovet synliggjøres i form av avskrivninger og endret bokført verdi på eiendelene. Dette er verdifullt for

- *interne planleggingsformål og*
- *for styringsdialogen med overordnet departement.*

³ Forsvarsbygg, Kystverket, NGU, NUPI og de to universitetene. For Jernbaneverket har deler av virksomheten hatt periodiserte regnskaper i flere år.

⁴ Ernest & Young, Statlig økonomistyring ved periodisert regnskap, 2006

⁵ Fiskeridirektoratet, Folkehelseinstituttet, Forsvarsbygg, Husbanken, Norges geologiske undersøkelser, Universitetet i Bergen og Universitetet i Stavanger

Fem av virksomhetene er enige i dette. For to av virksomhetene er det for tidlig å svare, men de antar at de kan få tillegginformasjon som vil bedre synliggjøre reinvesteringsbehov. Tre virksomheter nevner at dette bl a har betydning på IT-området.

3. Synliggjøring av kundefordringer gir økt oppmerksomhet mot og mer effektiv innkreving.

Alle er enige om at det er slik, men fire av virksomhetene peker på at periodiseringsprinsippet i praksis ikke får særlig betydning for dette, fordi dette allerede er ivarettatt på annen måte, og er synlig i dag. En pilot nevner at den ikke har ikke så mye tap, fordi så mange av kundene er offentlige virksomheter.

4. Bedre budsjettkontroll gjennom mer nøyaktighet og økt langsiktighet i planleggingen.

Fire av virksomhetene er enige i dette. Én har ingen kommentar og to vet ikke, men har det inntrykket. To piloter legger dessuten at også budsjett bør periodiseres.

5. Bedre mulighet til å korrigere avvik ved at informasjonen kommer tidligere inn i regnskapet. Dette øker påvirkningsmuligheten og reduserer kostnaden ved avvik

Seks virksomheter er enige, og av disse mener én at det er viktigere at det gjøres avviksanalyser. Én har ingen kommentar.

6. Prosjektet i seg selv har medført en full gjennomgang av økonomistyringen og gitt økonomioppfølging mer oppmerksomhet i organisasjonen og bedre styring.

Alle er enige om at prosjektet har hatt vesentlig og positiv betydning for økonomistyringen, og gitt mer oppmerksomhet om regnskap, økonomi og styring. Noen virksomheter var allerede i gang med forbedringer i økonomi- og styringssystemer, slik at prosjektet i seg selv har mer vært en tilleggsfaktor for det utviklingsarbeidet som var igangsatt av andre grunner. Denne mer indirekte betydningen av prosjektet har for noen vært en meget vesentlig faktor i oppryddingen i eksisterende systemer og rutiner.

7. Regnskapsdata benyttes mer eller blir relativt sett viktigere som styringsinformasjon enn før

Alle er enige i at dette gjelder for den interne styringsinformasjonen. For noen har dette gått gradvis. Én peker på at det blir bedre kvalitet på regnskapsdata - mer rett på sak - og at det før var mange avvik som det tok tid å forklare. Det er også pekt på at det for noen ikke brukes så mye regnskapsinformasjon i etatsstyringen eller den politiske styringen.

8. Incentivene for forskyving av betalingstidspunkt ved årsskifte reduseres. Budsjettansvarlige kan nå ikke fremskynde utbetalinger for å belaste innværende periodes budsjett for varer med levering neste periode

Alle unntatt én er enige i dette. Den som er uenig begrunner dette med at det ikke er budsjettansvarlig som bestemmer dette. For to virksomheter er betalingsfunksjonen sentralisert slik at de enkelte enheter ikke har samme mulighet som før. Incentivene på dette området kan også skapes gjennom

bestemte rutiner eller elektronisk verktøy som bidrar til oversikt (f.eks. fakturaer) og setter begrensinger i fullmakter. Noen er også inne på at problemet egentlig er tankegangen, dvs. at man tenker betalingstidspunkt og ikke kostnader, og at kontantprinsippet i tillegg svekker incentivene.

9. *Det legges til rette for regnskapsmessig uttrykk for forholdet mellom kostnader og resultatmål eller gjennomført aktivitet (gjennomføring av budsjettet).*

Fem er i hovedsak enige i dette, og to har ingen kommentar.

10. *Informasjon om kostnader og effektivitet er lettere tilgjengelig i betydningen at den finnes, gjøres kjent og er forståelig.*

På dette punktet er det noen viktige nyanser i oppfatningene. Fire virksomheter er stort sett enige i dette. Det nevnes også at

- det nå er tilrettelagt for dette og at utfordringen er å ta dette i bruk.
- ikke helt slik i praksis
- er kanskje mer avhengig av systemet.

En virksomhet kjenner ikke godt nok kostnadene fordelt på kostnadsbærere.

5.1.2.3 Planer eller idéer om mer eller annen bruk av periodisert regnskapsinformasjon

Pilotene ble spurt om det er erfaringer fra prosjektet som har gitt grunnlag for planer eller idéer om mer eller annen bruk av periodisert regnskapsinformasjon enn det som nå er praksis, og som kan gi styringseffekter. Det er gjennomgående kommet frem lite på dette punktet, og som årsak nevnes bl.a.:

- Det er gått til dels kort tid siden periodiseringen startet.
- Man konsentrert oppmerksomheten mot å få på plass periodiseringen som prinsipp og verktøy.
- Ennå ikke så mye engasjement eller medvirkning fra andre enn økonomisiden i organisasjonen og relativt mindre fra de tjenesteproduserende deler.

I forbindelse med årsrapporteringen 2005 er pilotene bedt om å informere om det utvikles nye nøkkeltall eller indikatorer av betydning for både intern virksomhetsstyring og etatsstyring. Det vises til kapittel 6 for nærmere omtale.

5.2 Periodiseringsprinsippets effekt på bruk av analyser

5.2.1 Bruk av analyser for styringsformål

Pilotene ble stilt spørsmål om noen av de følgende typer analyser brukes til styringsformål:

- Regnskapsanalyser
 - lønnsomhet - rentabilitet
 - finansiering - kapitalstruktur
 - likviditet
- Kostnadseffektivitetsanalyser
- Samfunnsøkonomiske analyser

De fleste piloter gjør både regnskaps- og kostnadseffektivitetsanalyser, f eks kontantstrømsanalyser og likviditetsanalyser, men omfanget og bruken varierer. Noen nevner at slike analyser er viktige i forbindelse med investeringer og byggeprosjekter. For dem som ikke gjør så mye av dette, pekes det på at det mangler viktige kostnadselementer.

To av pilotene gjør ikke noe særlig av regnskapsanalyser, bl a pga kontantprinsippet og bevilgningssystemet, og lite erfaring med periodisert informasjon, men gjør noe kosteffektivitetsanalyser i visse prosjekter.

To piloter gjør samfunnsøkonomiske analyser.

5.2.2 Analyser basert på periodisert regnskap

Nedenfor gjengis fire utsagn om analyser basert på om periodisert regnskap ut fra erfaringer medfører nærmere angitte fordeler. Disse påstandene er utledet av den kartlegging og analyse som omfatter Jernbanelivet, Kystverket og NUPI, noe som innebærer at disse pilotene ikke har tatt uttrykkelig stilling til påstandene, men at påstandene i hovedsak reflekterer disse pilotenes synspunkter. De andre syv pilotene⁶ ble bedt om ut fra erfaringer å ta stilling til følgende påstander:

- 1. Nye muligheter for bruk av tradisjonelle regnskapsanalyser av lønnsomhet, soliditet og likviditet.*
- 2. Mer presis og relevant måling av enhetskostnader, grunnet bedre sammenheng mellom måleperioden for kostnader og volumenheter.*
- 3. Enhetskostnadene blir også mer relevante fordi flere kostnader er inkludert i regnskapet.*
- 4. Bedre grunnlag for estimering av løpende driftskostnader i samfunnsøkonomiske analyser, der dette er en sentral del av kalkylen.*

Pilotene med erfaring med periodisert regnskap er enig i disse påstandene, men gir ellers ingen kommentarer. De uten særlige erfaringer har ikke grunnlag for å kommentere.

5.3 Periodiseringsprinsippets effekt på bruk av sammenligninger

5.3.1 Om bruk av sammenligninger

Pilotene ble stilt spørsmål om det for styringsformål gjøres systematiske sammenligninger av regnskapsinformasjon mellom ulike enheter eller tidsperioder så som:

- Trendanalyser – sammenligninger eller utvikling over tid
- Intern benchmarking – sammenligninger mellom enheter i egen virksomhet
- Ekstern benchmarking – sammenligninger i forhold til andre virksomheter

⁶ Fiskeridirektoratet, Folkehelseinstituttet, Forsvarsbygg, Husbanken, Norges geologiske undersøkelser, Universitetet i Bergen og Universitetet i Stavanger
Statskonsult 2006

Spørsmålet inkluderer også kombinasjoner av slike sammenligninger, og eventuelle sammenligninger med tilsvarende virksomhet i andre land.

Fire piloter gjør jevnlig alle de nevnte typer sammenligninger og de betraktes som viktige for styringen. Som eksempel nevnes bl a sammenligning av arealkostnader. En av disse nevner spesielt at det også gjøres sammenligninger med virksomheter i andre land. En annen nevner at det gjøres trendanalyser av utvikling av budsjett basert på kontantprinsippet.

Tre piloter driver ikke systematisk med sammenligninger, men gjør sammenligninger av kostnader mer ad hoc og i begrenset omfang. Slike sammenligninger dreier seg bl a om kostnader mellom interne enheter og kostnader på visse områder i forhold til andre virksomheter med tilsvarende oppgaver eller tjenester.

5.3.2 Sammenligninger basert på periodisert regnskap

I den grad det gjøres sammenligninger som nevnt i forrige punkt, er pilotene stilt spørsmålet om periodisert regnskap bidrar til bedret styringsinformasjon ved bruk av sammenligninger. Nedenfor gjengis tre utsagn om sammenligninger basert på periodisert regnskap ut fra erfaringer medfører nærmere angitte fordeler. Disse påstandene er utledet av den kartlegging og analyse som er gjort av Jernbaneverket, Kystverket og NUPI, noe som innebærer at disse pilotene ikke har tatt uttrykkelig stilling til påstandene, men at påstandene i hovedsak reflekterer disse pilotenes synspunkter. De andre syv pilotene⁷ ble bedt om ut fra erfaringer å ta stilling til følgende påstander om periodisert regnskap og sammenligninger:

1. *Mer sammenlignbart over tid grunnet bedre kobling mellom kostnad og periode.*
2. *Bedre måling av enhetskostnader, og dermed bedre grunnlag for benchmarking av effektivitet.*
3. *Bedre sammenligningsgrunnlag mellom statlige virksomheter og mot private virksomheter.*

Alle pilotene unntatt to er enige i disse påstandene, men gir ellers ingen kommentarer. De to uten særlige erfaringer har ikke grunnlag for å kommentere.

5.4 Andre faktorer enn periodisering som driver for endringer

En utvikling i retning av bedre økonomiske data kan også være en funksjon av eller påvirkes av andre faktorer enn periodisering. Pilotene ble bedt om å kommentere dette ut fra denne stikkordslisten om mulige slike faktorer:

- Mer detaljert kostnadsinformasjon pga annen/ny kontoplan
- Endret eller annen økonomimodell- og/eller -system
- Mulighet for mer langsiktig planlegging – utvidet tidsperspektiv
- At prosjektet i seg selv er en driver for endring

⁷ Fiskeridirktoratet, Folkehelseinstituttet, Forsvarsbygg, Husbanken, Norges geologiske undersøkelser, Universitetet i Bergen og Universitetet i Stavanger

Alle pilotene er enige i at det kan være forskjellige faktorer som bidrar til endringer i retning bedre økonomiske data, og at de som er nevnt ovenfor er eksempler på slike. Det ble bl a nevnt følgende faktorer som har hatt eller har betydning for enkelte av pilotene:

- Ny kontoplan og nytt økonomisystem
- Bruk av IT med stadig nye og mer effektive arbeidsmåter - elektronisk bestilling av varer, skanning av fakturaer.
- Prosjektet i seg selv har betydning, bl a fordi oppmerksomheten mot regnskap og kvalitet på finansiell informasjon skjerpes.
- Intern ledelse og departement etterspør mer detaljert regnskapsinformasjon.
- For å utløse tildeling av midler blir det stadig mer viktig med incentiver og resultater. Dette tvinger frem kvalitetsindikatorer.
- Vesentlige sesongvariasjoner i ressursbruken er viktige å følge med på dette, noe som gjør det ønskelig/nødvendig å periodisere kostnader.

5.5 Lederforankring av endringer og erfaringer

Pilotene ble stilt spørsmål om lederforankringen av endringene og erfaringene som følge av periodiseringsprosjektet

Lederforankringen varierer noe mellom pilotene og avhengig av om i hvilken grad man har erfaring med periodisering før prosjektet startet.

I utgangspunktet er direktøren og noen fra den interne økonomiforvaltningen involvert. Stort sett er det slik at ledelsen har vært informert jevnlig i ledermøter. Økonomimedarbeiderne har god forståelse. I flere piloter er det lite involvering fra ledere utenom ledere innen økonomi og administrasjon.

Det pekes på at det trengs en modningstid før større deler av organisasjonen kan trekkes mer aktivt med. Arbeidet med åpningsbalansen har hos flere krevd stor involvering i organisasjonen. Periodiseringsprinsippet må bearbeides og forklares i organisasjonen for å få mer involvering, fordi alle er vant til å bli målt på budsjettet etter kontantprinsippet. Det er tegn til at forståelsen blir gradvis bedre.

Noen piloter har hatt interne seminarer for økonomimedarbeidere og ledere. Tidligere var det mye klaging på innføring av periodisering, men nå er forståelsen bedre.

5.6 Merknader fra Statskonsult

Generelt

Det er erfart at periodisert regnskap gir vesentlig styringseffekt, men slik at graden av dette samsvarer med hvor lenge virksomheten har praktisert periodiseringsprinsippet. Det er ikke mulig ut fra materialet å si noe om denne styringseffekten i praksis har vært stor eller liten, med unntak i de pilotene som har ført periodisert regnskap gjennom flere år, der den er vesentlig.

Pilotene er svært samstemmige i sin positive vurdering av de ulike styringsmessige fordeler (formulert som påstander) slik disse er presisert i 5.6.1, men hvor store eller vesentlige disse fordelene er i praksis for den enkelte pilot, er ikke undersøkt.

Analyser og sammenligninger

De samme gjelder vurderingen av fordelene ved analyser og sammenligninger når data er basert på periodisert regnskap. Dette bør ses på bakgrunn av at det er stor variasjon i pilotenes bruk av analyser og sammenligninger i styringen. Noen gjør ikke så mye analyser og sammenligninger og for dem er den relative betydningen av at data er periodisert, ennå ikke så stor. På den annen side fremkom det under intervjuene at mange piloter er opptatt av både interne og eksterne sammenligninger, også blant dem som ennå ikke hadde gjort så mye, og de ser for seg at dette blir mer nødvendig med tiden.

Andre drivere for endring

Pilotene har pekt på flere viktige faktorer foruten periodisering av økonomiske data, som påvirker i retning av bedre økonomiske data og styringsgrunnlag. På grunnlag av intervjuene er det ikke mulig å angi noen faktorer som pilotene skulle mene er av større betydning enn andre.

Statskonsult vil for sin del vise til at det er en tendens til krav om mer innsyn i offentlige virksomheters ressursbruk, resultater og regnskaper, og at dette etter hvert stiller krav til den informasjon som man forventer tilgang til. Å imøtekomme slik forventninger utenfra, vil ofte kreve at virksomhetene utvikler sine informasjonsbaser, både av faglig og økonomisk art.

Lederforankring

I flere piloter er det lite involvering fra ledere utenom ledere innen økonomi og administrasjon. På bakgrunn av at prosjektets første regnskapsår nettopp er avsluttet, er dette ikke uventet, og Statskonsult er enig med dem som fremholder at det trengs en modningstid, før større deler av organisasjonen kan trekkes mer aktivt med.

Statskonsult tror likevel det er viktig i fortsettelsen at fagledere i disse pilotene nå involveres mer direkte og på en slik måte at det gir forståelse av hva periodiseringsprinsippet innebærer og gir av muligheter. Etter etableringsfasen av periodisert regnskap skal de nye dataene forutsetningsvis anvendes til styring. I prinsippet er nå styringsgrunnlaget forbedret, selv om det ikke alltid er slik at regnskapsdata er nødvendige for de styringsmessige prioriteringer. Å ta ut dette potensialet for bedre styring, vil også kreve at det bevisst og planmessig utvikles intern forståelse i alle organisasjonsledd av hva det nye verktøyet kan brukes til.

6 Etatsstyring

6.1 Betydning av balanse og periodiserte regnskapsdata for etatsstyring

På bakgrunn av at balanseoppstilling og periodiserte regnskapsdata gir ny og mer informasjon om verdiene virksomheten forvalter og om inntekter og kostnader, er departementene spurt om dette oppfattes som en tilvekst i kunnskap om den underlagte virksomheten av betydning eller verdi for etatsstyringen.

Alle er enige om at dette har betydning og er av verdi for etatsstyringen, men det er ulike meninger om dette har stor eller liten merverdi så langt.

Fire departementer mener at dette utvilsomhet har vesentlig betydning.

Ett departement peker på at det er lite merverdi så langt på grunn av svakheter i en del økonomiske beregninger.

For to departementer er det for tidlig å kunne si noe særlig, fordi tiden har vært brukt til den regnskapstekniske tilpasningen, og periodiserte data hittil ikke har kastet vesentlig nytt lys over noe. Et av disse departementene er usikker på om periodiseringsprinsippet for utpregete arbeidsintensive virksomheter gir særlig mer enn kontantprinsippet, selv om prinsippet er et vesentlig bidrag til å sette søkelyset på kostnader.

6.2 Periodiserte økonomiske data for analyseformål og etatsstyring

Til spørsmålet om erfaringene hittil tilsier at periodiserte økonomiske data kan være nyttige for ulike analyseformål, herunder evalueringer av virkemiddelbruk, underlagte virksomheter og politikkområder, bekrefter fire departementer at slike data brukes for slike formål, jf også neste punkt. For noen er periodiserte data en viktig del av datagrunnlaget for mål- og resultatstyringssystemet.

De andre departementene er enig i at periodiserte data er nyttige eller antas nyttige for analyseformål men har ennå ikke brukt slike data så mye eller trenger mer tid for å få tilstrekkelig erfaring. En fremhever betydningen av prinsippet som viktig for internstyringen, f eks i analyser av kostnader mellom interne enheter.

Periodiserte økonomiske data i sammenligninger med annen virksomhet

Periodiserte regnskaper gjør det i prinsippet enklere å sammenligne en virksomhet med en annen. Departementene ble spurt om dette er en mulighet som kan ha betydning i etatsstyringen.

Fire departementer opplyser at de trenger data for sammenligninger med andre. Det nevnes eksempler på sammenligninger

- mellom like typer virksomheter under departementet
- med tilsvarende private virksomheter
- med tilsvarende virksomheter i andre land

Tre av disse departementene understreker at sammenligninger er en viktig del av grunnlaget for styring

To departementer har ennå ikke brukt slike data så mye og trenger mer tid for å få tilstrekkelig erfaring, men antar at periodiserte data vil være nyttige for noen sammenligninger.

Ett departement ser ikke for seg at så mange sammenligninger eksternt er relevante

6.3 Erfaringer fra etatsstyringen

Alle departementene er veldig fornøyde med pilotenes vilje og evne til å etterleve prosjektets forventninger. Flere viser til at det er utvist stort engasjement av mange flinke folk og de har brukt mye tid og ressurser.

Det er noe ulike erfaringer og praksis år det gjelder bruk av periodiserte regnskapsdata fra etatsstyringsprosessen i forbindelse med tildelingsbrevet, årsrapporteringen, budsjettforslagene og styringsdialogen for øvrig. Dette gjenspeiles også av de foregående punktene.

Et viktig spørsmål er om det er det fremkommet eller brukt periodiserte kostnadsdata som gir mer dekkende bilde av pilotens kostnader, f.eks i forbindelse med vurderinger av ressursbruk, effektivitet og resultater. Fire departementer har brukt periodisert informasjon i tildelingsbrev og dokumentasjonen for øvrig i styringsdialogen. Dette må ses i sammenheng med at noen piloter også har rapportert periodiserte data i flere år. Ett av disse departementene har spesielt bedt om at det rapporteres etter en effektivitetsindeks som er utarbeidet, samtidig som det ses på muligheter til nye styringsindikatorer.

To departementer har ikke så mye erfaringer hittil, men det er noe periodiserte data i budsjettprosessen og i årsrapporten 2005, etter hvert også noe i forbindelse med tildelingsbrevet.

Ett departement har ingen erfaringer.

6.4 Finansdepartementets oppdrag i tildelingsbrevene for 2006

I forbindelse med tildelingsbrevene for 2006 ble det i tildelingsbrevene tatt inn en tekst som grunnlag for en tilbakemelding fra pilotene om det utvikles nye nøkkeltall eller indikatorer som hjelpemidler for etatsstyringen. Det er foreløpig bare kommet noen få innspill på dette punktet, jf også foregående punkt. En pilot med erfaring med periodisert data har utviklet slike indikatorer og

vurderer disse jevnlig. To piloter har kommet med forslag til bruk av indikatorer. Ett departement har hatt en egen prosess om nøkkeltall og indikatorer, og periodiseringsprosjektet har underbygget dette.

6.5 Videreføring av prosjektet

Departementene har pekt på noen forhold av betydning for det videre arbeid i prosjektet, som i korthet går ut på:

- Det er enighet om at pilotvirksomheten må fortsette, slik at man får prøvd nytten. Nå er det tilrettelagt for dette, men det er ikke så mye brukt og det gir grunnlag for å oppnå mer.
- Styringsdelen fremstår som den mest interessante og det trengs data/informasjon som grunnlag for å drive effektivt. Man bør tenke igjennom hvordan periodiserte data skal brukes.
- Det bør gjøres en prinsipiell avklaring av om staten skal satse på periodisering.
- Å anvende to regnskapsprinsipper er en balansegang.

6.6 Oppsummering og merknader

6.6.1 Oppsummering

Betydning av balanse og periodiserte regnskapsdata for etatsstyring

Departementene er enige om at dette har betydning og er av verdi for etatsstyringen at balanseoppstilling og periodiserte regnskapsdata gir ny og mer informasjon om verdiene virksomheten forvalter og om inntekter og kostnader. Det er imidlertid ulike meninger om dette har stor eller liten merverdi så langt.

Periodiserte økonomiske data for analyseformål

Fire departementer bekrefter at periodiserte økonomiske data brukes for analyseformål. For noen er periodiserte data en viktig del av datagrunnlaget for mål- og resultatstyringssystemet.

De andre departementene er enig i at periodiserte data kan være nyttige for analyseformål, men har ennå ikke brukt slike data så mye eller trenger mer tid for å få tilstrekkelig erfaring.

Nytten av periodiserte økonomiske data i sammenligninger

Fire departementer opplyser at de trenger data for sammenligninger med andre, f.eks sammenligninger mellom like typer virksomheter under departementet, med tilsvarende private virksomheter og med virksomheter i andre land.

To departementer har ennå ikke brukt slike data så mye og trenger mer tid for å få tilstrekkelig erfaring, men antar at periodiserte data vil være nyttige for noen sammenligninger.

Ett departement ser ikke for seg at så mange sammenligninger eksternt er relevante

Erfaringer fra etatsstyringen

Alle departementene er veldig fornøyde med pilotenes vilje og evne til å etterleve prosjektets forventninger.

Det er noe ulike erfaringer og praksis år det gjelder bruk av periodiserte regnskapsdata fra etatsstyringsprosessen i forbindelse med tildelingsbrevet, årsrapporteringen, budsjettforslagene og styringsdialogen for øvrig.

Fire departementer har brukt periodisert informasjon i tildelingsbrev og dokumentasjonen for øvrig i styringsdialogen – gjelder piloter som har rapportert periodiserte data i flere år.

To departementer har ikke så mye erfaringer hittil, men det er noe periodiserte data i budsjettprosessen og i årsrapporten 2005. Ett departement har ingen erfaringer.

Finansdepartementets oppdrag i tildelingsbrevene for 2006

I forbindelse med tildelingsbrevene for 2006 ble det i tildelingsbrevene tatt inn en tekst som grunnlag for en tilbakemelding fra pilotene om det utvikles nye nøkkeltall eller indikatorer som hjelpemidler for etatsstyringen. Det er kommet noen få innspill på dette punkt. Ett departement har hatt en egen prosess om nøkkeltall og indikatorer.

Videreføring av prosjektet

Departementene har pekt på følgende:

- Pilotvirksomheten må fortsette, slik at man får prøvd nytten. Nå er det tilrettelagt for dette, men det er ikke så mye brukt og det gir grunnlag for å oppnå mer.
- Styringsdelen fremstår som den mest interessante. Man bør tenke igjennom hvordan periodiserte data skal brukes.

6.6.2 Statskonsults merknader

Om regnskapsdata for etatsstyring

Det er viktig å kunne konstatere at departementene gir sin klare tilslutning til at periodiserte regnskapsdata har betydning og er av verdi for etatsstyringen. Det bør ikke være uventet at det er ulike meninger om dette har stor eller liten merverdi så langt, bl a på bakgrunn av prosjektets relativt korte varighet.

Det er også viktig å merke seg at departementene mener at pilotvirksomheten må fortsette og at man får prøvd nytten.

Statskonsult mener det er særlig viktig i fortsettelsen at ledere i departement med mindre erfaring i å anvende periodisert regnskap i etatsstyringen aktivt følger opp mulighetene som periodiserte økonomiske data innebærer, og i de sammenhenger der slike data vil være en positiv tilvekst i styringsgrunnlaget. Dette bør organiseres som et systematisk og planmessig utviklingsarbeide i samråd med pilot.

Behov for styringsinformasjon

Periodiseringsprosjektet skal bl a understøtte departementenes behov for styringsinformasjon i forbindelse med etatsstyringen. Styringsfunksjonen dreier seg både om mål- og resultatoppnåelse og om kontroll av det underlagt virksomhet gjør.

Etatsstyring er som intern virksomhetsstyring også basert på prinsippet om mål- og resultatstyring og nedfelt i økonomiregelverket for staten. På virksomhetsnivå forutsetter denne styringsmodellen måling av ressursbruk (kostnader) og resultater så langt dette er praktisk mulig og vesentlig, og oversikt over hvilke verdier som forvaltes og hvilke forpliktelser man har. For mange formål vil periodiserte data være nødvendig eller det beste. At slike data gir bedre informasjon om kostnader/ressursbruk, er ikke tvilsomt, det følger av definisjonen.

En generell antagelse er at det som er nyttig for en virksomhet også er nyttig for departementet med den presisering at departementet normalt vil trenge færre opplysninger og detaljer⁸. Men om noen typer data er gode eller bedre enn andre, må avgjøres av hva de skal brukes til og i hvilken sammenheng, og i tillegg hva som er den relative betydningen av økonomiske data i forhold til andre typer styringsinformasjon. Den merverdi for etatsstyring periodiseringsprinsippet kan bidra til, vil avhenge av den konkrete situasjon og hva som har betydning i praksis.

⁸ I denne sammenheng ses bort fra at departementet selvsagt har behov for annen styringsinformasjon i tillegg og som er av betydning for den politiske forvaltningen på det aktuelle politikkområde.

7 Kost-nytte og kompetanse

Pilotene har i april-mai 2006 gjennom intervjuer og spørreskjema gitt uttrykk for oppfatninger om kostnader og nytte ved bruk av periodiseringsprinsippet. Hovedspørsmålene har vært:

- Hvor store kostnader bruker virksomheten til arbeidet med periodiseringsprosjektet?
- Hva er forventet nytte ut fra erfaringer?

Det er i tillegg stilt spørsmål om de kompetansemessige forutsetninger for innføring og bruk av periodiseringsprinsippet.

Departementene er gjennom intervjuer stilt tilsvarende spørsmål om kostnader, nytte og kompetanse ut fra et etatsstyringsperspektiv.

7.1 Pilotenes kostnader ved periodisert regnskap

7.1.1 Pilotenes anslag på kostnader ved periodisert regnskap

Pilotene har anslått økte kostnader eller merarbeid som følge av periodisert regnskap. Disse anslagene varierer sterkt og er betinget av tidligere erfaring, ambisjoner og etatsspesifikke behov avledet av virksomhetens størrelse, type virksomhet og aktiva.

Det har ikke vært mulig å kvalitetssikre dette materialet. Det må derfor understrekes av usikkerheten i disse kostnadsanslagene er slik at det ikke bør trekkes endelige konklusjoner.

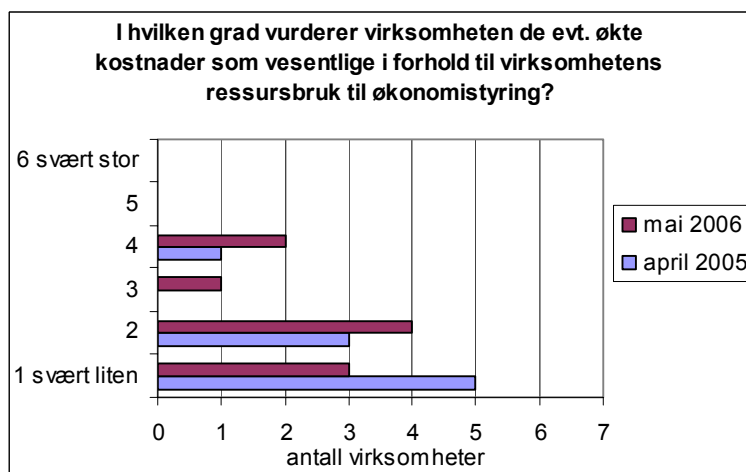
Pilotenes anslag på merarbeid for egne ansatte i 2005 oppgis f.eks. fra intet til ca 2-3, 4, 15, 16, 17, 20 og 56 månedsverk. Fire piloter oppgir merarbeidet for egne ansatte til henholdsvis 5, 9, 12 og 15 månedsverk i 2005. To av disse regner med samme merarbeid og to regner med vesentlig mindre i 2006.

Det vises til kapittel 7.1.2 som beskriver pilotenes vurdering av betydningen av disse kostnadene.

7.1.2 Pilotenes merknader om kostnader ved periodisert regnskap

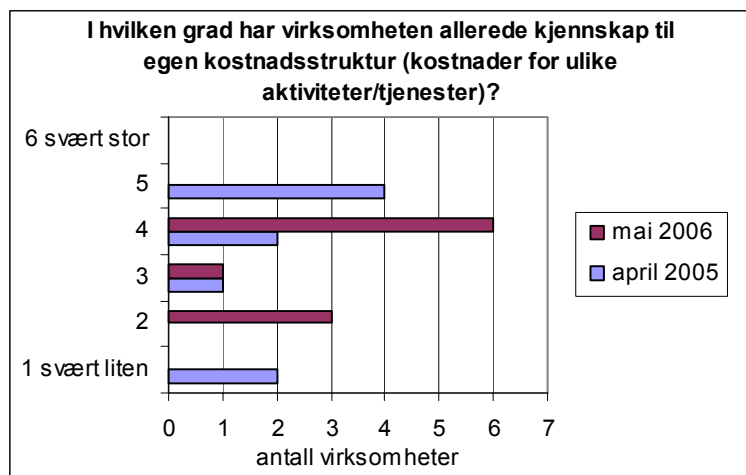
Pilotene har fått tre spørsmål om kostnader med svaralternativer på en skala fra 1 til 6, der 1 tilsvarer *svært liten* og 6 tilsvarer *svært stor*. Antall svar i de ulike vurderingene er gjengitt i figurene 7.1 – 7.3. Svarene gitt i forbindelse med intervjuene i april 2005 er også gjengitt for å sammenligne med situasjonen etter ett år. Det understrekes at det er vurderingen som gir status nå i 2006 som er den sentrale. Antall piloter som har svart er 10 i 2006 og 9 i 2005.

Figur 7.1



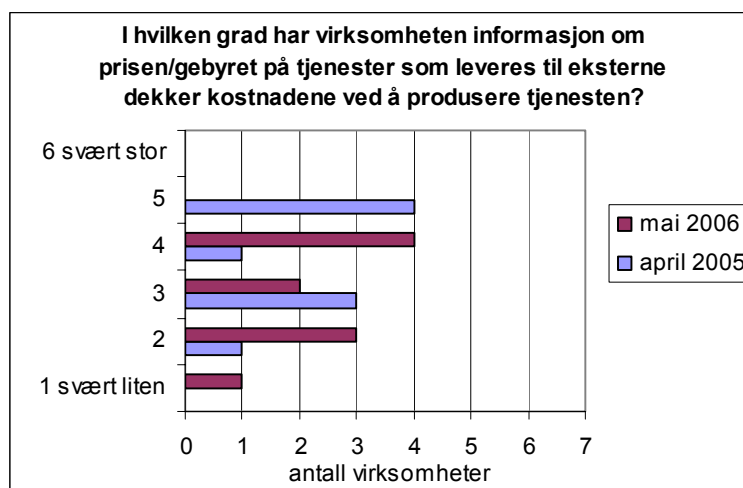
7 piloter vurderer de økte kostnadene som relativt små (verdi 1 og 2). 3 piloter vurderer de økte kostnadene som av en viss betydning (verdi 3 og 4). I 2005 var det 8 piloter som vurderte de økte kostnadene som relativt små (verdi 1 og 2), og bare 1 vurderte dem som av en viss betydning (verdi 4).

Figur 7.2



6 piloter vurderer kjennskap til egen kostnadsstruktur for ulike aktiviteter og tjenester som ganske god (verdi 4). Dette er for øvrig høyeste verdi som gis. 4 piloter vurderer den som ikke så stor (verdi 2 og 3). I 2005 var det 2 piloter som vurderte kjennskapen som svært liten (verdi 1) og det gjør ingen i dag. Da var det 4 piloter som vurderte kjennskapen som meget stor (verdi 5), og så høy verdi gir ingen i dag.

Figur 7.3



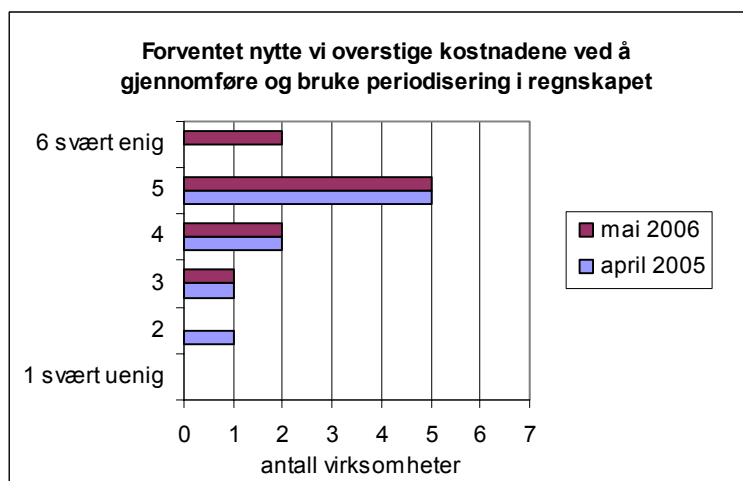
Informasjon om kostnadene ved å produsere tjenester til eksterne dekker prisen/gebyret på tjenester varierer noe. 4 piloter har en viss informasjon om dette (verdi 4), men de 6 andre har ikke så mye informasjon (verdi 1 til 3). I 2005 var det 4 piloter som mente de hadde meget god informasjon om dette (verdi 5) og ingen vurderte den som svært liten. Det er en vesentlig mer nøktern vurdering i dag enn i 2005.

7.2 Nytten av periodisert regnskapet - Pilotenes merknader

7.2.1 Påstander om forventet nytte ut fra erfaringer

Pilotene ble bedt om å svare på i alt ti påstander om forventet nytte ut fra erfaringer. Det var seks svaralternativer på en skala fra 1 til 6, der 1 tilsvarer *svært uenig* og 6 tilsvarer *svært enig*. Antall svar i de ulike vurderingene er gjengitt i figurene 7.4 – 7.13. Svarene gitt i forbindelse med intervjuene i april 2005 er også gjengitt for å sammenligne med situasjonen etter ett år. Det understrekes at det er vurderingen som gir status nå i 2006 som er den sentrale. Antall piloter som har svart er 10 i 2006, men ikke alle har svart på alt, og i utgangspunktet 9 piloter i 2005, men noen av påstandene er ikke besvart av alle.

Figur 7.4

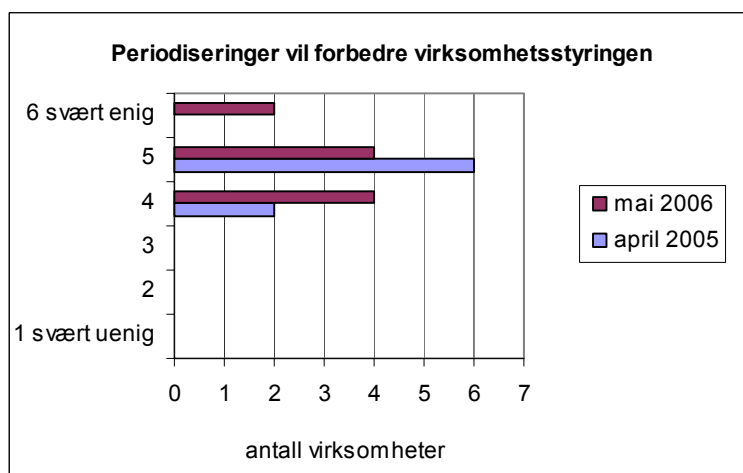


Det er meget stor grad av enighet om at forventet nytte vil overstige kostnadene ved å gjennomføre og bruke periodisering i regnskapet. Det er et noe sterkere grad av enighet nå enn i 2005.

Stikkordsmessige begrunnelser som svar på påstanden om forventet nytte vil overstige kostnadene

- Bedre oversikt over aktiva
- Bedre grunnlag for beslutninger
- Anser ikke kontantregnskapet som brukbart for virksomhetsstyring.
- Kontantregnskapet, mye ressurser ingen nytte. Periodisert regnskap, kanskje noe mer ressurser, men mye større nytte
- Bedre kostnadsinformasjon,
- "Hylleware" kompetanse
- Formålstjenlig å rendyrke periodiseringsprinsippet.
- Bedre måling av aktivitet i korrekt periode.

Figur 7.5

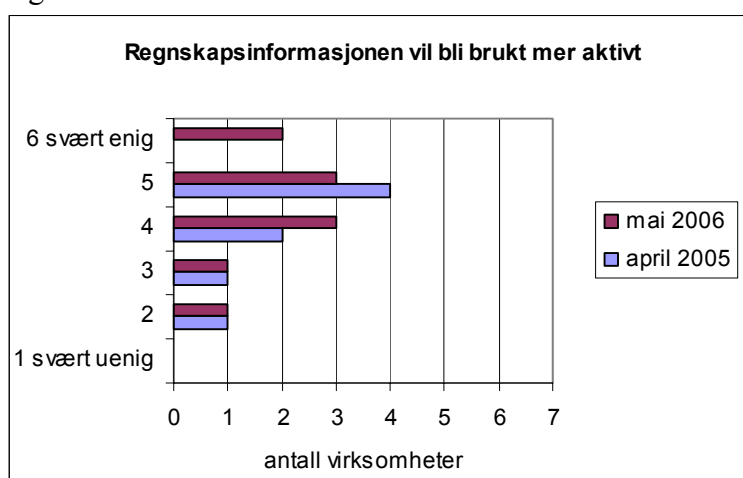


Det er stor grad av enighet om at periodiseringer vil forbedre virksomhetsstyringen. Det er et noe sterkere grad av enighet nå enn i 2005.

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om hvilke områder av styringen som eventuelt blir mest forbedret

- Oversikt over endringer i omløpsmidler
- Fullstendige og reelle kostnadsavvik, bedre budsjettkontroll og ressursbruk i forhold til behov
- Større fokus på ressursbruk og kostnader i forhold til måloppnåelse og produksjon.
- Mer eller mindre alt, dersom dette følges opp fullt ut.
- Sammenligninger og tidsrekker blir mer relevante
- Avdelingsledelse og styreinformasjon
- Uavhengig av betalingstidspunkt.

Figur 7.6

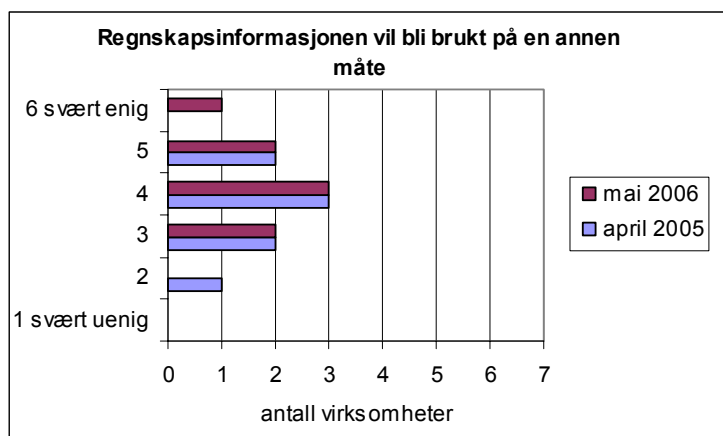


Det er stor grad av enighet om at regnskapsinformasjonen vil bli brukt mer aktivt. Det er et noe sterkere grad av enighet nå enn i 2005.

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om til hvilke formål informasjonen vil bli brukt mer aktivt

- Måling på resultatindikatorer/aktivitetsområder over tid
- Sammenligne kostnader og ressursbruk mellom regioner eventuelt også eksterne tilbydere av sammenlignbare tjenester
- Effektiv bruk av ressurser. Oppmerksomhet på lønnsomhet til tjenester og virksomhetsområder
- Dersom vi får systemer og pålitelig regnskapsinformasjon som er til nytte og kan brukes i ledelsen og oppfølging av virksomheten, vil regnskapet kunne brukes mye mer aktivt i virksomhetsstyringen.
- Nøkkeltall, sammenligninger og beslutningsanalyser
- Stort sett uendret

Figur 7.7

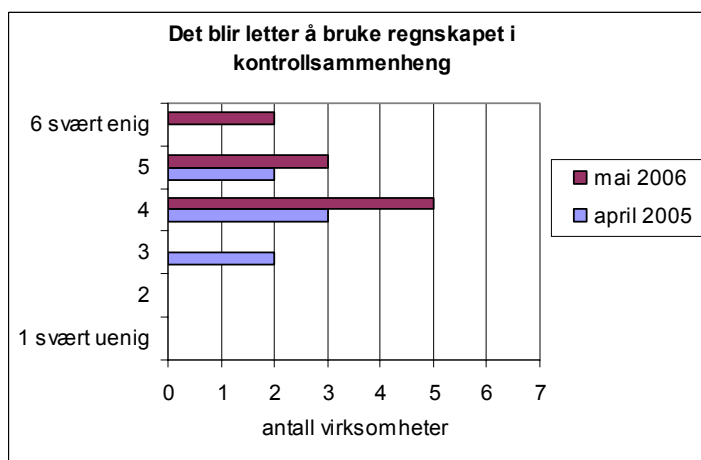


Også stort sett enighet om at regnskapsinformasjonen vil bli brukt på en annen måte. Det er et noe sterkere grad av enighet nå enn i 2005. Vurderingen er nå omtrent den samme som i 2005 (bare 8 svar).

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om på hvilken måte regnskapsinformasjonen vil bli brukt

- Kan bedre forklare store avvik mellom f.eks. endringer i varelager og kostnader/inntekter, men så lenge vi fortsatt blir målt etter kontantregnskap vil ikke dette brukes aktivt til annet enn intern informasjon
- Økt oppmerksomhet på kontroll av ressursbruk og kostnader.
- Sammenligninger med andre virksomheter (statlige og private).
- Bedre avstemte og sammenlignbare tidsserier.
- Løpende oppfølging når det fortsatt er mulig å gjøre noe, fremfor oppfølging av regnskapet når det ikke er mulig å gjøre noe.
- Stort sett uendret

Figur 7.8

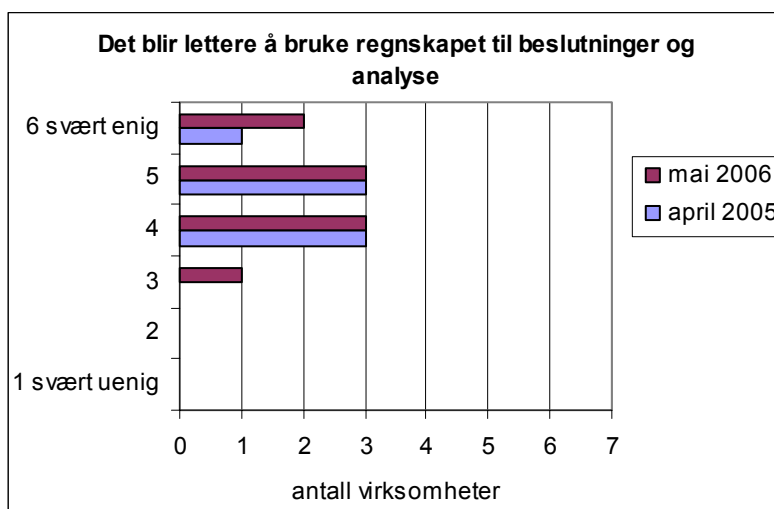


Det er meget stor grad av enighet om at det blir lettere å bruke regnskapet i kontrollsammenheng. Det er en noe sterkere grad av enighet nå enn i 2005 (bare 7 svar).

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om hvilke typer kontroller som vil være aktuelle

- Kontroller av sammenhenger mellom endringer i beholdninger og kostnader og inntekter
- I forhold til planlagt aktivitet: mindre oppmerksomhet på kontantstyring
- Kontroll av kostnader og ressursforbruk
- Følge opp resultater av aktivitet.
- Følge opp eventuelt merforbruk.
- Rimelighetsbetraktninger
- Kostnader for aktivitet og framdrift i perioden

Figur 7.9

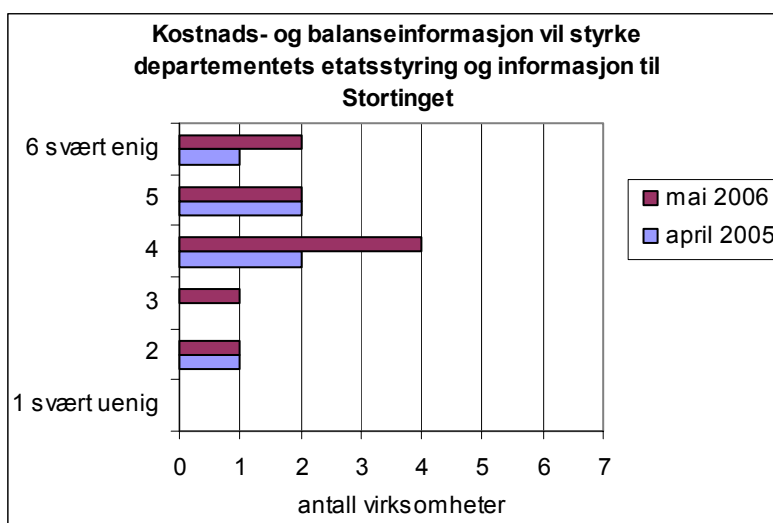


Det er stor grad av enighet om at det blir lettere å bruke regnskapet til beslutninger og analyse. Grad av enighet nå er omtrent som i 2005 (bare 7 svar).

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om hvilke typer beslutninger eller analyser som vil være aktuelle

- Beslutninger og analyser angående beholdninger
- Avhenger av arbeidet med utvikling av ny økonomimodell
- Ressurseffektivisering og investeringsbeslutninger
- Nyttekostnadsanalyser - prioritering mellom aktiviteter
- Prissetting av gebyrer

Figur 7.10

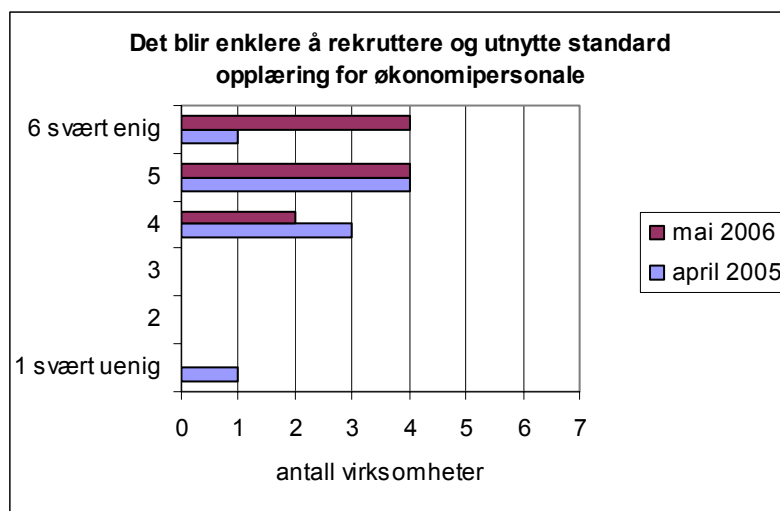


Det er stor grad av enighet om at kostnads- og balanseinformasjonen vil styrke departementets etatsstyring og informasjon til Stortinget. Grad av enighet nå er omtrent som i 2005 (bare 6 svar).

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om På hvilken måte vil etatsstyringen og informasjonen til Stortinget bli styrket

- Lettere og forklare avvik ut fra sammenhenger rundt beholdningsendring.
- Lettere å kommunisere manglende samsvar mellom bevilgning og behov på post 45
- Økt fokus på ressursbruk og kostnader ved statlig aktivitet, vil gi bedre grunnlag for å prioritere mellom ulike formål og virksomheter.
- Sammenligning og mulig bedre oppfølging av hvilken virksomhet som gjennomfører statsoppdraget best.
- Oversikt eiendeler og forpliktelser, mer relevant kostnadsinformasjon og sammenligninger.
- Bedre måling av faktisk kostnader pga flere kostnadselementer
- Bedre oversikt over eiendeler og gjeld, samt verdi av virksomheten

Figur 7.11

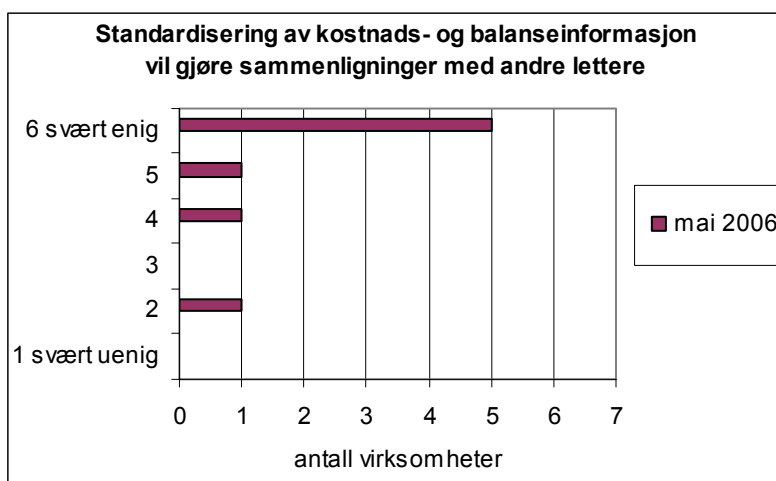


Det er meget stor grad av enighet om at det blir enklere å rekruttere og utnytte standard opplæring for økonomipersonale. Det er en sterkere grad av enighet nå enn i 2005, og da var det én pilot som var svært uenig i dette. Intervjumaterialet gir ingen indikasjon på at noen piloter kan verifisere denne påstanden på grunnlag av praktisk erfaring.

Stikkordsmessige svar på tilleggsspørsmålet om det blir enklere å rekruttere og utnytte standard opplæring for økonomipersonale

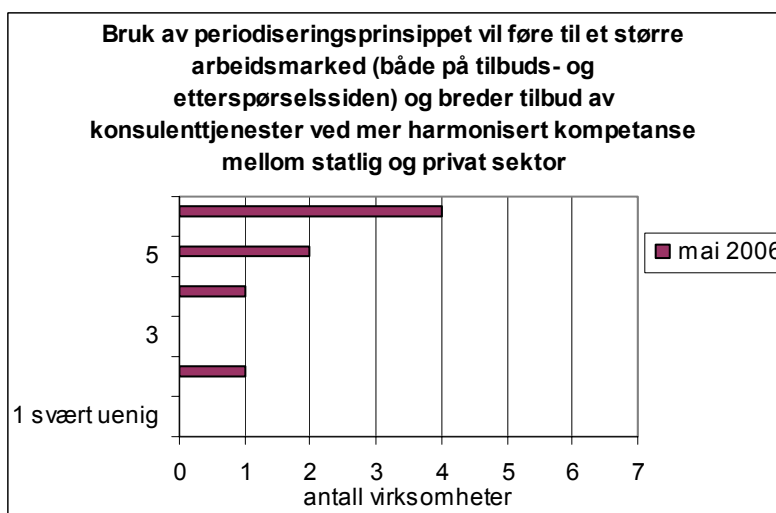
- Kontantregnskapet er ikke kjent blant økonomistudenter og andre som ikke har jobbet i staten.
- Mulig å konkurrere med private.
- Felles standarder
- Utdanningssystemet gir opplæring i regnskapsstandarder basert på periodiseringsprinsippet.
- Jobb i staten leder til at en kan gå over i privat virksomhet. Flere vil se at erfaring i staten er nyttig og vi får mer kompetente søkere.
- "Hyllevare" av kompetanse, systemer og løsninger
- Felles oppfatning av økonomi og ikke avhengig av erfaring fra offentlig sektor

Figur 7.12



Denne påstanden ble ikke reist i undersøkelsen i 2005. Det er nå svært stor grad av enighet om at standardisering av kostnads- og balanseinformasjon vil gjøre sammenligninger med andre lettere (8 har svart). Bare én uttrykker klar uenighet på dette punkt (verdi 2)

Figur 7.13



Denne påstanden ble ikke reist i undersøkelsen i 2005. Det er nå svært stor grad av enighet om at bruk av periodiseringsprinsippet vil føre til et større arbeidsmarked og bredere tilbud av konsulenttenester ved mer harmonisert kompetanse mellom statlig og privat sektor (8 har svart). Bare én uttrykker klar uenighet på dette punkt (verdi 2). Intervjumaterialet gir ingen indikasjon på at noen piloter kan verifisere denne påstanden på grunnlag av praktisk erfaring.

7.2.2 Noen konkrete svar på spørsmål om nytte

Pilotene er stilt fire spørsmål om forventet nytte. Spørsmålene og de stikkordsmessige svarene er gjengitt nedenfor. Formuleringen av svarene er i det alt vesentlige slik pilotene selv har ordlagt seg, men med visse redaksjonelle justeringer og forkortelser. Tilnærmet lik ordlyd er gjengitt bare én gang, men det er lagt vekt på å få frem variasjonen i utsagn som i substans dreier seg om det samme.

1. På spørsmålet om *hvilke svakheter i dagens økonomistyring som virksomheten forventer kan løses ved bruk av periodisert regnskapsinformasjon*, ble det bl a nevnt:
 - Sammenheng mellom beholdningsendringer og resultatregnskapet
 - Mindre oppmerksomhet på kontantstyring
 - Mer fleksibilitet i forhold til ressursbruk på slutten av året ved ideell bruk, dvs at man også blir styrt etter periodiseringsregnskapet unngå "kjøpefest"
 - Bedre kostnadsinformasjon
 - Avvik avdekkes raskere, nødvendig omdisponeringstiltak kan vedtas tidligere – gir bedre ressursutnyttelse
 - Kostnader ved investeringer blir synlig også etter anskaffelsesåret.
 - Inntekter og kostnader blir mer sammenlignbare når de omfatter samme tidsperiode.
 - Bedre oppfølging av effektivitet
 - Større mulighet til å gjennomføre prioriterte oppgaver innenfor tildelte bevilgninger, da en vet i større grad hva ting koster
 - Lite standardisert begrepsbruk, vanskelig å gjøre sammenligninger på tvers.
 - Kompetanse på kontantprinsippet lite tilgjengelig.
2. På spørsmålet om *hvilken nytte som virksomheten først og fremst forventer at periodisert regnskapsinformasjon skal gi*, ble det bl a nevnt:
 - Effektiv bruk av ressurser
 - Økt kostnads og effektivitetsfokus.
 - Bedre grunnlag for beslutninger
 - Ledelsen kan bruke dette i styringen i større grad
 - Bevisstgjøring av ledere
 - Sammenlignbar med andre virksomheter – statlige og private
 - Mer korrekt kostnadsinformasjon på enhetene
 - Kompetanseheving.
 - Bedre kvalitet på regnskapsrapporter
 - Større grad av sammenlignbarhet for regnskapet
 - Bedre måling av faktisk aktivitet
 - Bedre sammenligning fra år til år
 - Bedre grunnlag for å utarbeide prognoser og nøkkeltall
3. På spørsmålet om *virksomheten allerede har erfart noe nytte av arbeidet med periodisert regnskap*, ble nevnt:

- Egen verdi ved en kritisk gjennomgang av regnskapssystemet og oversikt over eiendeler med tilhørende verdi.
- Det er gjennomført utvidet vurdering (periodisering) av inntekter som gir et bedre samsvar med utgiftssiden og resultater.
- Bedre regnskapsinformasjon som er mer nyttig i forbindelse med budsjettildeling.
- Bedre kostnadsinformasjon ved at vi nå unngår tilfeldige svingninger knyttet til utbetalingstidspunkt.
- Vi har hatt fruktbare diskusjoner rundt inntektsføring og verdifastsettelse. På denne måten har vi oppnådd noe økt bevissthet om periodisering internt.
- Kontantregnskapet er nedtonet i de nedre nivåene i organisasjonen. God oversikt over aktiva og passiva, hva vi har av faktiske eiendeler og gjeld

4. På spørsmålet *om hvilken nye utfordringer et periodisert regnskap vil gi pilotvirksomheten*, ble det bl a nevnt:

- Generell forståelse for avskrivninger
- To regnskap å forholde seg til, hvis man fortsatt skal styres etter kontantprinsippet
- Må etablere system for å håndtere rapportering etter både kontant- og periodiseringsprinsippet så lenge begge prinsippene skal benyttes.
- Bort fra kontant til faktisk tidsperspektiv for aktivitet
- Kompetanse - opplæring av brukere av periodiserte økonomiske data
- Balansevurderinger – eiendeler og gjeld
- Utarbeide rapporter
- Krever mer i bokføringen, mer nøyaktig
- Mer oppfølging av regnskapet, analyser
- Mindre rutineomlegginger i en overgangsfase.
- Delvis nye rutiner
- Omgjøring av tidligere års regnskapsdata
- Større bruk av estimer for regnskapsposter
- Riktig periodisering av budsjett og regnskap

7.3 Departementenes merknader – kostnader og nytte

Et sentralt spørsmål som ble stilt departementene er hva erfaringene peker i retning av når det gjelder forventet nytte i forhold til kostnadene ved å gjennomføre og bruke periodisering i regnskapet, herunder hvilke nyttevirksomheter og kostnadselementer vurderes som de viktigste i styringssammenheng.

Departementene synes det er vanskelig å anslå bruken av ressurser til prosjektet, men gir uttrykk for at det hittil er brukt relativt lite ressurser. Det synes å variere mellom ½ månedsverk til om lag 6 månedsverk. Seks av departementene gir noen anslag som er angitt slik:

- kanskje ½ månedsverk
- ca et månedsverk.
- noen månedsverk
- maks ¼ årsverk, kanskje mindre

-
- anslagsvis ¼ årsverk
 - tilnærmet ½ årsverk

Fire departementer er klare i sin oppfatning om at nytten er større enn kostnadene, og for disse departementene er periodisering en forutsetning for styringen. Det ene departementet er imidlertid noe i tvil om nytten av balanseverdiene pga visse svakheter i tallmaterialet, men dette vil antagelig bli bedre etter hvert.

De tre andre departementene har ikke så mye erfaringer, og to av dem har ikke erfart direkte nytte hittil. Disse departementene har imidlertid tro på nytten av prinsippet, det pekes bl a på

- Det har gitt skjerpet oppmerksomhet om økonomiske vurderinger, og kostnadene ved prosjektet har hittil vært akseptable.
- Balanseoppstillingen kan være en øyeåpner for hva man forvalter av verdier og for de reelle kostnader og inntekter.
- Brukt med fornuft på enkelte områder av næringsmessig art kan periodiseringsprinsippet gi nytte.
- Virksomheten/etatsleder har antagelig større nytte enn departementet.

7.4 Kompetanse

7.4.1 Kompetanse i pilotene

Flere piloter pilotene har hatt høy kompetanse på periodiseringsprinsippet, fordi de har benyttet det i sin regnskapsføring i flere år. Det gjelder særlig grad Forsvarsbygg, Kystverket, NGU, og NUPI, som har benyttet periodiseringsprinsippet i sin interne styring i flere år. Jernbaneverket og de to universitetene har også benyttet periodiseringsprinsippet gjennom flere år og har således hatt noe kompetanse på dette området. De andre pilotene Fiskeridirektoratet, Folkehelseinstituttet og Husbanken som ikke har benyttet periodisering så mye hittil, har likevel hatt noen sentrale medarbeidere med meget god kompetanse for gjennomføringen av prosjektet.

Dessuten har selve prosjektet gjennom flere samlinger og annen kontakt i 2005 bidratt til kompetanseutvikling. Pilotene har hele tiden hatt anledning til å diskutere faglige problemstillinger og praktisk gjennomføring med de sentrale prosjektmedarbeiderne fra FIN og SSØ. Alle pilotene har understreket betydningen av denne læringen.

Noen piloter har gjennomført intern opplæring. En pilot⁹ har hatt et kurs for 300 medarbeidere tilsvarende en ressursbruk på nærmere 2,5 årsverk. Bortsett fra en annen pilot med opplæring på nærmere 1 månedsverk totalt for organisasjonen, har de øvrige pilotene ikke gjennomført særskilte opplæringstiltak, og det har derfor ikke vært vesentlige opplæringskostnader for disse pilotene.

Samtlige departementer mener at kompetansen i pilotene er meget høy.

⁹ Jernbaneverket
Statskonsult 2006

7.4.2 Kompetanse i departementene

Kjennskapen til og forståelsen av periodiseringsprinsippet

Det er variasjon mellom departementene, når det gjelder kjennskapen til og forståelsen til periodiseringsprinsippet i etatsstyringsavdeling(er). Flertallet oppgir at prinsippet er godt kjent og forstått. Om det er forstått i sin fulle bredde og konsekvens, kan være mer usikkert, selv om mye av tenkningen kan være kjent fra før.

Fire departementer understreker at er kontantprinsippet fortsatt står sentralt i styringen.

Flere opplyser at fagavdelingene hittil har vært lite involvert, også blant dem som har en del kompetanse på området.

For to av departementene er periodisering også tema sentralt i departementets ledelse.

Kompetansemessige forutsetninger for anvendelse av periodiserte data i etatsstyring

Departementenes kompetanse om periodiseringsprinsippet er svært varierende og henger sammen med graden av tidligere erfaring og den nytte departementet ser av prosjektet.

For alle departementene er den teoretiske kompetansen til stede (mange økonomer). For de fleste er det slik at selv om det er en del formell eller utdanningsmessig kompetanse, så gjelder dette personer som ikke har anvendt prinsippet i noen særlig grad i sitt arbeid.

I flere av departementene er det derfor få personer med særlig praktisk erfaring. Ett departement har fått og får mye kompetanse og læring gjennom etaters overgang til selskaper og i forbindelse med konkurranseutsetting. Et departement har hatt to interne kurs for en avdeling.

Et annet departement reiser spørsmålet om det kanskje bør lages noe egne kurs eller materiell for å øke departementenes praktiske kunnskaper og forståelse på dette punkt

7.5 Statskonsults merknader

Kostnader ved periodisert regnskap

Pilotenes merarbeid ved periodisert regnskap varierer mye, fra 2-4 månedsverk til 15-20 og én har brukt 56 månedsverk. Det ser ut til at nivået på merarbeidet i utpreget grad er pilotspesifikt. Merarbeidet må antas å være i stor grad bestemt av utgangssituasjonen mht erfaring med og kompetanse på periodisering i tillegg til størrelsen på virksomheten. Omfanget av merarbeid er også påvirket av hvor langt den enkelte har villet involvere de ulike organisasjonsledd, og må ses på bakgrunn av at prosjektet har vært i en innføringsfase (få det nye systemet på plass) der ressursbruken er større enn i det som nå blir en normalsituasjon. Dette kommer dessuten tydelig frem ved at flere piloter anslår en nedgang i merarbeid i 2006.

Selv om de fleste piloter vurderer de økte kostnadene eller merarbeidet som relativt små i forhold til virksomhetens ressursbruk til økonomistyring, oppfatter ikke Statskonsult det slik at merarbeidet for disse pilotene kan karakteriseres som uvesentlig. Sammenholdt med at noen mener at de økte kostnadene har vært av en viss betydning, kan det etter Statskonsults oppfatning ikke være tvil om at innføringskostnadene ved periodisering er av betydning.

Statskonsult vil peke på at de fleste pilotene i 2005 vurderte kjennskap til egen kostnadsstruktur for ulike aktiviteter og tjenester som bedre enn de gjør i 2006. Dette kan tolkes som at periodiseringsprosjektet har ført til en mer nøktern vurdering av hva man vet.

Statskonsult vil også peke på at de fleste pilotene nå har en vesentlig mer nøktern vurdering i dag enn i 2005 av sin informasjon om i hvilken grad pris eller gebyr dekker kostnadene. Dette kan tolkes som at periodiseringsprosjektet har ført til en mer nøktern vurdering av hva man vet.

Forventet nytte

Pilotene har klar utsagn om at forventet nytte vil overstige kostnadene ved å gjennomføre og bruke periodisering i regnskapet, og at periodisering vil forbedre både den interne virksomhetsstyringen og etatsstyringen. Statskonsult vil fremheve at pilotene har mange merknader og begrunnelser i forbindelse med en rekke påstander og spørsmål om forventet og erfart nytte, og om hvilke nye utfordringer periodisert regnskap innebærer.

Disse svarene og begrunnelsene kan etter Statskonsults oppfatning også tas som et uttrykk for at pilotene har meget god forståelse av potensialet ved periodisert regnskap og har konkrete forståelse hva dette innebærer i praksis. Etter Statskonsults oppfatning kan pilotenes utsagn i denne sammenheng tas som en klar indikasjon på at formålet med periodiseringsprosjektet for så vidt gjelder pilotene, lar seg realisere og man har kommet et godt stykke på vei.

Kostnader og nytte – departementene

Departementene er i hovedsak klare i sin oppfatning at nytten ved periodisering er større enn kostnadene. Dette er dels basert på helt konkrete erfaringer og dels på forventninger hos dem som ikke har erfart noe særlig hittil. Statskonsult mener dette kan oppfattes som at departementene gjennom sine erfaringer understøtter antagelsene som ligger til grunn for prosjektet om forbedringer av økonomiske data og styring.

Kompetanse

Pilotene generelt ser ut til å ha den kompetansen som er nødvendig og tilstrekkelig i denne fasen. Statskonsult vil peke på betydningen av at det hos flere piloter er nødvendig at kompetanse på periodisering også utvikles i betydelig grad utenom de interne økonomimiljøene. Dette er et poeng som pilotene er innforstått med.

I prosjektet hittil har kompetansen på periodisering og organisasjonsmessig kapasitet i denne forbindelse, slik Statskonsult ser det, vært relativt mer kritisk faktor for pilotene enn for departementene. Departementenes kompetanse har

hittil vært tilstrekkelig, men Statskonsult antar at det i fortsettelsen blir stadig viktigere at de forbedrer sin kompetanse på periodisering i etatsstyringssammenheng.

Statskonsult vil understreke betydningen av at det er en viss balanse i kompetanse på periodisering mellom virksomhet og departement. I den grad periodiserte data fra en virksomhet ikke skulle få vesentlig betydning for departementets vurderinger i viktige saker, er det Statskonsults oppfatning at virksomhetene ikke bør få det inntrykk at det kan skyldes mangel på kompetanse i departementet.

8 **Prosess og organisering**

Det er innhentet synspunkter fra pilotene og de involverte departementene på prosessen i prosjektet, når det gjelder organisering, informasjon og tilrettelegging, støtte og hjelp samt forholdet til andre departementer og piloter.

8.1 Organisering - generelt

Finansdepartementet orienterte i Gul bok 2004 om planer for å prøve ut regnskapsføring etter periodiseringsprinsippet i et utvalg statlige virksomheter fra 2005. Et prosjekt under ledelse av departementet har utviklet statlige regnskapsstandarder i henhold til periodiseringsprinsippet, og 10 statlige pilotvirksomheter prøver ut standardene i sine virksomhetsregnskaper og sin interne virksomhetsstyring i 2005.

Pilotene har gjennomført regnskapsføringen etter disse rammebetingelsene og levert årsregnskapet 2005 etter periodiseringsprinsippet.

Det har vært enn prosess med mange faglige diskusjoner og avklaringer og mange involverte personer og virksomheter (Senter for statlig økonomistyring, 10 pilotvirksomheter og 7 departementer). Det har vært nødvendig med kapasitet sentralt i prosjektorganisasjonen for å møte et stort behov for hjelp og støtte og ellers sikre gjennomføring innefor de oppsatte tidplaner.

8.1.1 Pilotenes merknader

Pilotene ble bedt om å kommentere selve prosessen til hovedprosjektet mht:

- organisering
- informasjon og tilrettelegging
- støtte og hjelp ved uklarheter og problemer
- forholdet til de andre pilotene

Alle er meget godt fornøyde med prosessen både som helhet og de enkelte deler. Det har vært grundig behandling av de enkelte spørsmål og det har vært nødvendig. Samlingene har vært gode. Prosessen har vært preget av dialog hele tiden med god støtte og tilrettelegging, og nyttig bistand på det praktiske nivået med gode tilbakemeldinger på spørsmål.

Progresjonen har vært passe, og det uttrykkes tilfredshet med at det er gått skrittvis og at ikke alt har vært ferdig med en gang. Det er viktig med modning underveis, derfor er det bra at man bruker tid.

To piloter viser til at selv om prosessen har vært meget god, så har prosjektet medført en del arbeid og har vært mer arbeidskrevende enn antatt. Disse hadde heller ikke så mye å bygge på internt.

En pilot nevner at den ikke hatt noe forhold til faggruppene. Noe av arbeidet har gått tungt, men man er kommet videre og fått gode tilbakemeldinger på spørsmål som er stilt.

Det har vært noe kontakt mellom noen piloter, men generelt har det vært lite kontakt mellom piloter. Pilotene har ikke gitt uttrykk for at dette har vært et problem og at det burde vært mer.

8.1.2 Departementenes merknader

Det er ingen kritiske kommentarer til hovedopplegget og strukturen for prosjektet. Det er variasjon i departementenes involvering. Noen har vært lite involvert, og har fulgt prosessen gjennom høringer, mens andre har vært mer aktivt med og fulgt prosessen mer løpende. For alle er det slik at pilotene har hatt det praktiske, mens departementets medvirkning har vært mer overordnet.

Noen fremhever det positive med en åpen og gjennomiktig prosess.

8.1.2.1 Synspunkter på roller og forventninger

Flere departementer peker på at roller og forventninger kan være noe uklare, og at det er behov for en avklaring på dette punkt. Noen savner litt råd og vink om roller og forventninger til departementene, både i forhold til pilotene og til prosjektet. Det er usikkerhet hos noen departementer om og i tilfelle på hvilken måte departementet skal blande seg inn i vurderinger og løsningsvalg.

Flere departementer er inne på spørsmålet om å finne den rette balansen mellom å styre og involvere. Ett departement har en følelse av at det i høringene er en del som kan synes avgjort. Det er et visst behov for å diskutere plusser og minuser ved de ulike valg og tilpasninger, og det kunne i noen tilfeller være behov for å bruke litt mer prosess i forkant - gjelder f.eks spørsmålet om avskrivninger.

Ett departement ser behovet for at noe i prosessen kunne vært mer styrende i den forstand at man i noen tilfeller kunne trenge litt hjelp for å overskue konsekvenser av ulike løsninger. Dette har bakgrunn i at kunnskapsnivået på regnskap i departementet ikke er alltid slik at alle problemstillinger kan overskues med en gang (se også neste punkt).

8.1.2.2 Informasjon og tilrettelegging

Flere peker på at det samlet sett har vært mye informasjon. Det er en alminnelig oppfatning at prosjektet har gjort et solid arbeid med god, grundig og gjennomarbeidet dokumentasjon og forberedelser til diskusjoner. Arbeidet med standardene har vært grundig med en god prosess. Også diskusjoner har vært vel forberedt, godt tilrettelagt og gjennomført. Flere departementer fremhever seminarne som positive, og en nyttig anledning for god og åpen diskusjon med andre.

Det er pekt på at informasjonen i starten har vært rettet særlig mot dem som skal gjennomføre. For noen departementer har det vært vanskelig i begynnelsen å fatte alle konsekvensene av regnskapsfaglige vurderinger og alternativer, noe som har sammenheng med kompetansen.

8.1.2.3 Støtte og hjelp

Det er alminnelig oppfatning av det har vært god støtte og hjelp. I denne forbindelse har også jevnlig informasjon, seminarer og webside bidratt til dette samtidig som det har bidratt til god oversikt.

8.1.2.4 Forholdet til andre departementer og piloter

Med unntak av det som har foregått på prosjektets seminarer og i møter har det gjennomgående vært lite kontakt og diskusjon mellom departementene. Noen har savnet litt mer diskusjon mellom departementene.

8.2 Statskonsults merknader

Det er samstemmig både fra piloter og departementer at prosjektets organisering og prosess som helhet har vært meget bra mht form, innhold, støtte og faglige ressurser. Statskonsult vil vise til at prosjektet i den fasen som er gjennomført, har det regnskapsfaglige med etablering av rammer, kunnskap og systemer stått i sentrum. I tiden fremover vil det gradvis bli mer viktig at piloter og departementer konsentrerer mer oppmerksomhet rettet mot anvendelsen av det potensial for forbedringer som ligger i periodisert regnskap. Statskonsult vil peke på at denne dreiningen i faglig innhold også må tas hensyn til i fortsettelsen av prosjektet mht organisering, prosess, arbeidsmåter og faglige ressurser i prosjektet.

Det bør også legges vekt på å diskutere og klargjøre roller og forventninger til departementene. Det har ikke vært så mye kontakt mellom departementene. Statskonsult antar at kontakt og samarbeid mellom departementene bør styrkes i det videre arbeid. Dette kan bidra til å sikre mer erfaringsutveksling og gjensidig læring, i tillegg til at man kan unngå unødig tid og ressurser på problemløsning som andre allerede har vært gjennom og kan gi råd om.

9 Måloppnåelse - Erfaringer

Ved vurdering av måloppnåelsen til prosjektet bør følgende tas hensyn til:

- Pilotene har til dels forskjellige startgrunnlag. Noen har flere års erfaring med periodisert regnskap, mens andre har liten erfaring.
- Utvalget av piloter er ikke sammensatt for å utgjøre et representativt utvalg av statlige virksomheter. Overføringsverdien av erfaringer har derfor noen begrensninger
- Prosjektet har hatt kort varighet som innebærer en viss usikkerhet i det foreliggende materiale.

Samlet sett tilsier dette at konklusjoner vil være av foreløpig karakter.

9.1 Periodisert regnskap og styring

Pilotene har avlagt regnskap 2005 etter de vedtatte regnskapsmessige rammer tilpasset statlige virksomheter og basert på periodiseringsprinsippet. Gjennom kartlegging av pilotenes erfaringer og synspunkter foreligger det et materiale som viser pilotenes bruk og forståelse av hva periodisert regnskapsinformasjon gir av muligheter for bedre styring og oversikt over verdier. Dette grunnlagsmaterialet viser at pilotene er kommet et vesentlig skritt i retning av prosjektets formål å *tilrettelegge* for:

- a. Bedre informasjon om
 - Effektivitet
 - Reell ressursbruk
- b. Økt oppmerksomhet om kostnader
- c. Sammenligning av kostnader internt og med andre virksomheter
- d. Oversikt over økonomiske verdier

Det er tilrettelagt et bedre økonomisk grunnlagsmateriale for styring. Om styringen blir bedre er avhengig av at dette materialet utnyttes. Det er ikke nødvendigvis slik at denne bedringen i beslutningsgrunnlaget er bedre eller nødvendig for alle typer beslutninger og situasjoner.

Periodisert regnskap gir styringseffekt

Det er erfart at periodisert regnskap gir vesentlig styringseffekt. Graden av styringseffekt samsvarer med hvor lenge virksomheten har praktisert periodiseringsprinsippet. I piloter som har ført periodisert regnskap gjennom flere år, er den vesentlig.

Pilotene er samstemmige i sin positive vurdering av de ulike styringsmessige fordeler ved periodisert regnskap, dels ut fra erfaring og dels mer ut fra erfaringsbaserte antagelser og forventninger.

I den grad det er behov for informasjon om kostnader og effektivitet er disse nå lettere tilgjengelig i det periodiserte regnskapet.

Departementene gir sin tilslutning til at periodiserte regnskapsdata har betydning og er av verdi for etatsstyringen. Det er variasjon mellom

departementene i hvor stor betydning dette har hatt hittil. Erfaringene tilsier at pilotvirksomheten må fortsette, slik at man får mer praktisk øvelse i å dra nytte av periodiserte data.

En forutsetning for ytterligere styringseffekt

I flere piloter er det lite involvering fra ledere utenom ledere innen økonomi og administrasjon. Etter etableringsfasen av periodisert regnskap skal de nye dataene forutsetningsvis anvendes til styring. Styringsgrunnlaget er nå forbedret, selv om ikke regnskapsdata i alle sammenhenger er nødvendig for god styring. Å realisere forbedringspotensialet vil kreve at fagledere nå involveres mer direkte og på en slik måte at det gir forståelse av hva periodiseringsprinsippet innebærer og gir av muligheter.

Det er også viktig i fortsettelsen at ledere i etatsstyringsavdelinger i departementene med mindre erfaring i å anvende periodisert regnskap i styringen aktivt følger opp mulighetene der slike data er en positiv tilvekst til styringsgrunnlaget. Dette bør organiseres som et systematisk og planmessig utviklingsarbeide i samråd med pilot.

9.2 Kostnader og nytte ved bruk av periodiseringsprinsippet

Relativt små, men vesentlige merkostnader

De økte kostnadene eller merarbeidet ved periodisering anses som relativt små, men av en viss betydning. Pilotenes merarbeid ved periodisert regnskap varierer mye, og det ser ut til at nivået på merarbeidet i utpreget grad er pilotspesifikt, og i stor grad bestemt av utgangssituasjonen mht erfaring med og kompetanse på periodisering i tillegg til størrelsen på virksomheten.

Periodiseringsprosjektet har ført til en noe mer nøktern vurdering i prosjektperioden av hva man mener å vite om kostnader i egen virksomhet. Dette vil si at pilotene generelt vet mer om kostnader enn før periodiseringen startet.

Forventet nytte vil overstige kostnadene

Pilotene har klare utsagn om at forventet nytte vil overstige kostnadene ved å gjennomføre og bruke periodisering i regnskapet, og at periodisering vil forbedre både den interne virksomhetsstyringen og etatsstyringen. Departementene deler denne oppfatningen. Pilotene har merknader og begrunnelser om nytten som viser meget god forståelse av potensialet ved periodisert regnskap, og har konkrete forståelse hva dette innebærer i praksis. Dette er en indikasjon på at formålet med periodiseringsprosjektet lar seg realisere og at pilotene er kommet et godt stykke på vei mot dette.

Kompetanse på periodisering må utvikles

Pilotene har nødvendig og tilstrekkelig kompetanse i sine sentrale økonomifunksjon. Hos flere piloter er det nødvendig at slik kompetanse nå utvikles i betydelig grad i større deler av organisasjonen. Departementenes kompetanse har hittil vært tilstrekkelig, men i fortsettelsen blir det stadig viktigere å utvikle kompetanse på periodisering i etatsstyringssammenheng.

Dette er en kritisk faktor i det å skulle nyttiggjøre seg den merinformasjon som nå ligger i regnskapet. Det er viktig med en viss balanse i kompetanse på periodisering mellom virksomhet og departement av hensyn til god styringsdialog mellom virksomhet og departement.

9.3 Regnskapsfaglige rammer

Hensiktsmessige regnskapsfaglige rammer

De regnskapsfaglige hovedrammene for periodisering synes i hovedsak vel ivaretatt og på plass. Piloter og departementer er tilfredse med de ulike regnskapstekniske løsninger samlet sett.

Noen tilpasninger i rammene gjenstår

Ikke alle regnskapsmessige valg passer alle virksomheter like godt. Konkrete innspill og synspunkter gir grunnlag for en vurdering av om det kan gjøres ytterligere regnskapsfaglige tilpasninger, for å imøtekomme ulike behov avhengig av virksomheters art, størrelse og økonomiske forhold. I denne forbindelse er det behov for mer veiledninger og illustrasjoner gjennom gode eksempler.

Mer praktisk nytte av kontantstrømsoppstillingen

Kontantstrømsoppstillingen og de formål den skal tjene, er generelt sett ennå ikke godt nok gjennomført. Den bør utvikles slik at den fremstår og oppfattes som nyttig og nødvendig, og ivaretar hensynet til klarhet rundt og knytter en forbindelse til kontantregnskapet og bevilgning.

Regnskapet må utvikles også av hensyn til eksterne brukeres behov – Gjennomsiktighet og klarhet

Det er naturlig at det videre regnskapsarbeidet også legger vekt på at regnskap og kommentarer til regnskapet (noter og ledelseskomentarer) ikke bare tilpasses de interne behov (virksomhetsstyring og etatsstyring), behovene til Stortinget og Riksrevisjonen, men også det behovet som andre i samfunnet har for innsyn og kunnskap om statens virksomhet. Innhold og form på kommentarene i forbindelse med årsrapporteringen bør forbedres, enten ved å se på muligheten til å lage veiledningsmateriale eller gjennom andre arbeidsmåter.

I forbindelse med presentasjon årsmeldinger og annet økonomisk informasjon om en virksomhet bør det etter hvert tilføyes noe som gjør leseren oppmerksom på at standarder er tilpasset offentlig virksomhet og at slike virksomheters hovedmål ikke er av finansiell art. Dette kan bidra til å unngå uklarhet og misforståelse om hva regnskapet forteller.

9.4 To prinsipper – periodisert og kontant

Noe merarbeid med kombinasjonen av to prinsipper, men gjennomførbart

Flere piloter har hatt merarbeid med bruk av periodisert regnskap i kombinasjon med kontantbasert statsregnskap og kontantbasert budsjett og tildeling. Merarbeidet avhenger bl a av i hvilken grad det må gjøres små eller store interne systemtilpasninger. Noen synes dette merarbeidet har hatt en viss

betydning, men at det har vært håndterbart. Andre har funnet praktiske måter å begrense hvem som behøver å involveres i det regnskapsmessige delen av dette, og således ikke hatt vesentlige problemer. Dette merarbeidet må for noen piloter ses på bakgrunn av at man har vært gjennom en fase med etablering av et nytt regnskapsprinsipp og at dette naturlig gir noe merarbeid i starten.

Det ser ikke ut til at merarbeidet er av en slik art eller størrelse at det reiser tvil om gjennomførbarheten av kombinasjonen av de to prinsippene. Det er grunn til å anta at merarbeidet ved kombinasjonen av prinsipper reduseres og finner løsninger i den videre utviklingen på regnskapssiden.

To regnskapsprinsipper medfører neppe styringskomplikasjoner

Kombinasjonen av de to regnskapsprinsippene ser ikke ut til å ha vesentlig betydning i styringen. Flere piloter har likevel pekt på at kombinasjonen gjør at det blir to sett med styringsdata og at dette generelt gir et mer sammensatt og mindre entydig styringsgrunnlag. Styring basert på data etter kontantprinsippet legger beslag på en del oppmerksomhet som alternativt kunne vært brukt på periodiserte data.

9.5 Prosess og organisering

Gode prosesser og hensiktsmessig organisering med kompetent og god støtte

Piloter og departementer er tilfredse med prosjektets organisering og prosess som helhet. En dialog underveis preget av god støtte og tilrettelegging av faglige godt kompetente ressurser.

Dreining i faglig innhold: Realisering av muligheter

Det vil gradvis bli viktigere at piloter og departementer konsentrerer mer oppmerksomhet mot realiseringen av det potensial for forbedringer som ligger i periodisert regnskap. Denne dreiningen i faglig innhold også må tas hensyn til i prosjektets videreføring mht organisering, prosess, arbeidsmåter og faglige ressurser i prosjektsekretariatet.

Roller og forventninger bør gjennomgås og klargjøres

Roller og forventninger til departementene har tidvis vært oppfattet som noe uklare både i forhold til prosjektet og til pilotene. Roller og forventninger i det videre arbeid bør diskuteres og klargjøres.

Referanseark for Statskonsult

Tittel på rapport:	Oppsummering og vurdering av erfaringer med periodiseringsprosjektet
Statskonsults rapportnummer:	
Forfatter(e):	Tormod Rødsten
Evt. eksterne samarbeidspartnere:	
Prosjektnummer:	131291
Prosjektnavn:	Oppsummering og vurdering av erfaringer med periodiseringsprosjektet
Prosjektleder:	Tormod Rødsten
Prosjektansvarlig avdeling:	Strategi
Oppdragsgiver(e):	Finansdepartementet
Resymé/omtale:	Et prosjekt ledet av Finansdepartementet har utviklet statlige regnskapsstandarder etter periodiseringsprinsippet og 10 statlige virksomheter prøver ut standardene i sine regnskaper og i sin interne virksomhetsstyring. Utprøvingen omfatter også etatsstyringen fra overordnet departement. Statskonsult har kartlagt, oppsummert og vurdert erfaringene etter ett år med søkelyset på brukererfaringer. Regnskapsfaglige rammer er i hovedsak etablert. Pilotene er kommet et vesentlig skritt i retning av prosjektets formål å tilrettelegge for bedre informasjon om effektivitet, reell ressursbruk, økt oppmerksomhet om kostnader, sammenligning av kostnader internt og med andre virksomheter samt oversikt over økonomiske verdier. Det er erfart at periodisert regnskap gir styringseffekt. Det har vært noe merarbeid med bruk av periodisert regnskap i kombinasjon med kontantbasert statsregnskap og kontantbasert budsjett og tildeling. Forventet nytte vil overstige kostnadene ved å periodisert regnskap. Piloter og departementer bør i fortsettelsen konsentrere mer oppmerksomhet mot realiseringen av det potensial for styringsmessige forbedringer som ligger i periodisert regnskap, .
Emneord:	Regnskap i statlige virksomheter, statlige regnskapsstandarder, periodiseringsprinsippet, kontantprinsippet, effektivitet, kostnadsdata, ressursbruk, økonomiske verdier, intern virksomhetsstyring, etatsstyring
Totalt antall sider til trykking (uten forside):	56
Dato for utgivelse:	Juni 2006
Utgiver:	Statskonsult as Postboks 8115 Dep 0032 OSLO www.Statskonsult.no