

Direktoratet for økonomistyring

Hva koster det?

Direktoratet for miljøavtrykk - et eksempel som viser økt nytte ved bruk av kostnadsinformasjon i styring.

1 Innhold

2	Introduksjon	1
2.1	Formål	1
2.2	Leseveiledning	1
2.3	Kostnader ≠ utgifter	1
2.3.1	Et periodisert regnskap ført etter SRS gir nyttig tilleggsinformasjon	2
2.3.2	SRS gir merverdi i virksomhetsstyringen	2
2.4	Direktoratet for miljøavtrykk	3
3	Behov og tilrettelegging	4
3.1	Behov for bedre styringsinformasjon	4
3.1.1	Status etter to års drift	5
3.1.2	Regelverksendring og ABE-kutt	5
3.1.3	Mangelfull styringsinformasjon	6
3.2	Tilrettelegging for bedre styringsinformasjon	6
3.2.1	Innføre SRS	7
3.2.2	Tilpasse økonomimodell	7
3.2.3	Etablere aktivitets- og tidsregistrering	8
3.2.4	Gjennomføre kompetansetiltak	9
4	Analyser og nøkkeltall	9
4.1	Analyser av tidsbruk, kostnader og resultater	9
4.1.1	Kostnadsanalyser	9
4.1.2	Analyse av tidsbruk	10
4.1.3	Analyse av kostnad per produkt	12
4.1.4	Analyse av produktivitet per rådgivningsprosjekt	14
4.2	Nye nøkkeltall	16
4.2.1	Utvalgte nøkkeltall for økonomi- og virksomhetsstyring	16
5	Plan og budsjett	17
5.1.1	Virksomhetsplan	17
5.1.2	Periodisert budsjett	17
5.1.3	Bearbeide budsjettet	19
5.1.4	Bevilgningskontroll (prognose for kontantregnskapet)	19
5.1.5	Overordnet vurdering	20
6	Styring gjennom året	20
6.1.1	Status etter 1.tertial	21
6.1.2	Status etter 2.tertial	22
6.1.3	Årets resultater og ressursbruk	23
7	Viktige erfaringer	24
7.1.1	Andre erfaringer	24
7.1.2	Refleksjoner	24

2 Introduksjon

2.1 Formål

I dette eksempelet følger vi den fiktive virksomheten Direktoratet for miljøavtrykk (DM) på reisen mot bedre styring.

Formålet er å belyse

- hvorfor DM trengte bedre informasjon om tidsbruk og kostnader
- hvordan DM tilrettela for å skaffe og bruke ny styringsinformasjon
- hvordan ledelsen, i et år med krevende utfordringer, brukte den nye styringsinformasjonen til å iverksette nødvendige tiltak slik at DM klarte å nå de viktigste målene i virksomhetsplanen innenfor bevilgede rammer.

Ett av tiltakene DM gjennomførte var å innføre periodisert regnskap etter de statlige regnskapsstandardene (SRS). Dette, sammen med flere andre tiltak, ga ny og forbedret styringsinformasjon. Gjennom eksempelet vil dere se at DM fikk nye innsikter i ressursbruk og kostnader. De etablerte en ny budsjettprosess med fokus på kostnadsoppfølging, og laget nye nøkkeltall som resulterte i en ny måte å tenke styring på. Som følge av dette ble økonomi mer integrert i virksomhetsstyringen.

2.2 Leseveiledning

Dette eksemplet er delt inn i seks kapitler. Noen kapitler har også underkapitler. For de som ønsker overordnet kjennskap holder det med å lese sammendragene per kapittel og underkapittel. Sammendragene er øverst i hvert kapittel. For de som ønsker nærmere kjennskap anbefaler vi å lese hele teksten.

Men før vi forteller historien, litt om forskjellen mellom kostnader og utgifter.

2.3 Kostnader ≠ utgifter

For å forstå forskjellen mellom periodisert regnskap og kontantregnskap er det vesentlig å forstå forskjellene mellom kostnader og utgifter. Begrepene brukes ofte om hverandre, men de har ulik betydning.

Kostnader er et uttrykk for forbruk av ressurser målt i kroner, og utgifter et uttrykk for utbetalinger for ytelser som er mottatt målt i kroner.

- Et periodisert regnskap gir kostnadsinformasjon mens kontantregnskapet gir informasjon om utgifter.
- Med periodisert regnskap får vi oversikt over ressursforbruket når aktivitetene skjer. I kontantregnskapet får vi oversikt over utgiftene når utbetalingene skjer.

Kostnadsinformasjon, koblet med resultatinformasjon, er svært relevant for å prioritere og styre ressursbruken for å sikre god måloppnåelse og effektiv ressursbruk.

2.3.1 Et periodisert regnskap ført etter SRS gir nyttig tilleggsmasjon

Sammenlignet med kontantregnskap gir et periodisert regnskap ført etter de statlige regnskapsstandene (SRS) nyttig tilleggsmasjon for styring.

- Viser et fullstendig regnskap, et SRS-regnskap har informasjon om inntekter, kostnader, eiendeler og gjeld.
- Bedre for sammenligning av ressursbruk og produktivitet over tid. I et SRS-regnskap vises for eksempel kostnader for overtid og bruk av konsulenter i den perioden overtiden ble opptjent og konsulentene jobbet, ikke når overtid og konsulentfaktura betales (gjærne flere måneder senere). I et kontantregnskap føres utgiften for overtid og konsulentbruk i den perioden det utbetales. Et annet eksempel er investeringer. I et SRS-regnskap periodiseres investeringen ut over forventet økonomisk levetid i form av avskrivninger. I et kontantregnskap utgiftsføres investeringen 100 prosent i den perioden det investeres, mens bruken er «gratis». Utgiftene vil i enkelte perioder derfor være langt større enn kostnadene, og vice versa.
- Bedre grunnlag for bevilgningskontroll. Oversikt over gjeld og fordringer i balansen gir bedre grunnlag for å lage prognoser for inn- og utbetalinger inneværende år, og oversikt over hvilke inn- og utbetalinger fra årets aktivitet som belastes neste års kontantregnskap (og dermed skal dekkes av kontantrammen det året).

2.3.2 SRS gir merverdi i virksomhetsstyringen

Et periodisert regnskap etter SRS gir blant annet informasjon om driftskostnader etter art. Driftskostnadene inndeles gjærne i kategorier som lønnskostnader, avskrivninger og andre driftskostnader. For å gi merverdi i virksomhetsstyringen må kostnadene fordeles / henføres på det virksomheten trenger styringsinformasjon om. For mange virksomheter vil det være aktiviteter, produkter og tjenester, jamfør resultatkjeden under:



FIGUR 1 – RESULTATKJEDEN

Vanligvis må virksomhetene tilpasse sin økonomimodell for å muliggjøre og etablere systematisk fordeling av lønnskostnader (for eksempel med aktivitets- og tidsregistrering), avskrivninger og andre kostnader til det virksomheten trenger styringsinformasjon om. I tillegg er det viktig å sammenstille kostnadsinformasjonen med aktuell resultatinformasjon, for eksempel antall og kvalitet. Med tilrettelegging og kompetansetiltak gir periodisert regnskap etter SRS merverdi i virksomhetsstyringen. Nytte kan være:

- analyse, sammenligning og vurdering av kostnader (ressursbruk målt i kroner) og produktivitet
- nøkkeltall som sammenstiller kostnader og resultater i styringen, for eksempel kostnad per tilsyn, kostnad per vedtak og kostnad per kurs.
- innsikt om sammenheng mellom kostnader og resultater til bruk i planlegging og budsjettering, samt oppfølging og rapportering for å sikre god måloppnåelse og effektiv ressursbruk.

Informasjon om hva det koster kan også brukes som underlag for fakturering ved salg av produkter, dokumentasjon av kostnader for eksternfinansierte prosjekter og for fastsetting av gebyrer.

For mer informasjon om de statlige regnskapsstandardene (SRS), se <https://dfo.no/fagområder/statlige-regnskapsstandarder>.

2.4 Direktoratet for miljøavtrykk

Direktoratet for miljøavtrykk (DM) er en fiktiv virksomhet som vi bruker for å synliggjøre noen av de vanligste utfordringer statlige virksomheter sier at de opplever når det kommer til å få en god kobling mellom økonomi- og virksomhetsstyring. Virksomhetens viktigste mål og oppgaver er oppsummert under:



Samfunnsoppdrag

bidra til bærekraftig ressursbruk i staten



Hovedmål

bidra til at statlige virksomheter dokumenterer og reduserer sitt miljøavtrykk



Hovedoppgaver

- ✓ forvalte regelverk for miljøavtrykk
- ✓ utvikle metoder for å dokumentere og redusere miljøavtrykk
- ✓ tilby kurs og rådgivning
- ✓ forvalte Miljøavtrykksportal

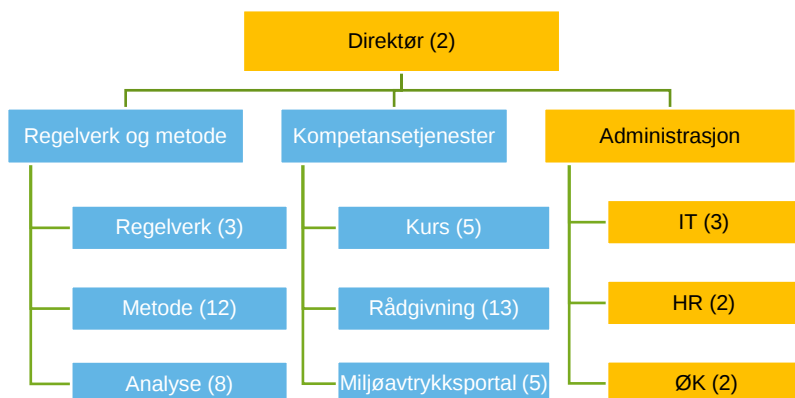
DM ble etablert i 2012 og er et ordinært statlig forvaltningsorgan (bruttobudsjettert) underlagt Bærekraftsdepartementet. DM er 100 prosent bevilgningsfinansiert, og lønns- og regnskapskunde av DFØ. DM førte inntil 2016 regnskap etter kontantprinsippet. Lønn utgjør nesten 80 prosent av utgiftene.

Hovedmålene er å bidra til at statlige virksomheter dokumenterer og reduserer sitt miljøavtrykk. DM forvalter regelverket for miljøavtrykk, og har utviklet anerkjente metoder for å dokumentere og redusere miljøavtrykk. DM tilbyr kurs og rådgivning for å bistå statlige virksomheter med å dokumentere og/eller redusere sitt miljøavtrykk. I tillegg forvalter DM Miljøavtrykksportalen med regelverk, analyser, veiledningsmateriell, og statistikk med status og utvikling for miljøavtrykk per virksomhet og for staten samlet.

DM er lokalisert på Lillestrøm og har 60 ansatte fordelt på 55 årsverk. Administrasjonen og direktør (oransje farge i organisasjonskartet) er fellesfunksjoner som leverer interne tjenester. Fagseksjoner (blå farge i organisasjonskartet) er ansvarlige for DMs eksterne produkter og tjenester (I dette dokumentet bruker vi for enkelhets skyld benevnelsen produkter istedenfor å skrive produkter og tjenester).

Det er svært vanlig å samarbeide på tvers av fagseksjonene i DM. For eksempel er prosjektlederne i rådgivningsseksjonen helt avhengig av eksperter fra de andre fagseksjonene for å kunne gjennomføre rådgivningsprosjekter for å bistå virksomheter med dokumentasjon og reduksjon av deres miljøavtrykk.

Figuren på neste side viser organiseringen av koststedene i DM, med antall årsverk per koststed i parentes:



FIGUR 2 - DMS ORGANISERING

Resultatkjeden illustrerer sammenhengene i verdiskapningen i DM:



FIGUR 3 - DMS RESULTATKJEDE

3 Behov og tilrettelegging

3.1 Behov for bedre styringsinformasjon

Ved utgangen av 2014 var DM godt etablert, men forventede resultater for hovedmålene uteble. Hovedårsaken var at det var frivillig å dokumentere og redusere miljøavtrykk blant statlige virksomheter. Kun de mest miljøbevisste virksomhetene hadde dokumentert og redusert sitt miljøavtrykk.

I 2015 ble regelverket endret. Alle statlige virksomheter skulle dokumentere sitt miljøavtrykk innen fem år (2019). Samtidig fikk DM også strammere økonomiske rammer som følge av Avbyråkratiserings- og effektiviseringsreformen (ABE-reform). Regelverksendringen medførte at DM måtte bruke mer ressurser på rådgivning og mindre på andre områder. Med redusert bevilgning måtte DM prioritere ressursene bedre.

DM hadde kontantregnskap og manglet relevant informasjon om ansattes tidsbruk. Ledelsen trengte informasjon om tidsbruk og kostnader for å kunne prioritere knappe ressurser på en forsvarlig måte og samtidig oppnå ønskede resultater.

3.1.1 Status etter to års drift

Ledelsen oppsummerte situasjonen etter to års drift. DM hadde bygget opp god kompetanse og kapasitet. DM hadde utviklet metodeverk og veiledningsmateriell. DM leverte kurs og rådgivning og Miljøavtrykksportalen var etablert. Resultatene var likevel ikke som forventet. Statistikken på Miljøavtrykksportalen viste at kun 24 virksomheter hadde dokumentert sitt miljøavtrykk, og 10 hadde også redusert miljøavtrykket. Det var relativt beskjedent når målgruppen var 200 virksomheter. Figuren viser prosentfordelingen per 2013:



FIGUR 4 - OVERSIKT OVER STATUS FOR DOKUMENTASJON OG REDUKSJON AV MILJØAVTRYKK I STATEN

Ledelsen i DM var i dialog med departementet og diskuterte hvordan de best kunne få fortgang i arbeidet med dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk i staten. I samråd med departementet gjennomførte DM en utredning i begynnelsen av 2014. Utredningen ga to hovedfunn:

1. Det var frivillig å dokumentere miljøavtrykk – kun de mest miljøbevisste virksomhetene hadde gjort dette.
2. Det var krevende – de som hadde dokumentert eller redusert hadde fått rådgivningsbistand fra DM.

I tillegg kommenterte flere virksomheter at Miljøavtrykksportalen var lite brukervennlig.

Departementet og DM var enige om at en regelverksendring og økt rådgivningskapasitet fra DMs side var nødvendig for å få fortgang i både dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. Departementet gjennomførte en høring om regelverksendringer høsten 2014, og fikk tilslutning til dette.

3.1.2 Regelverksendring og ABE-kutt

I 2015 besluttet departementet regelverksendringer:

- Dokumentasjon av miljøavtrykk ble obligatorisk for alle statlige virksomheter.
- Alle statlige virksomheter skulle dokumentere sitt miljøavtrykk innen 2019.
- Dokumentasjonen skulle baseres på DM sin anerkjente metodikk.
- Virksomhetenes dokumenterte miljøavtrykk skulle registreres i Miljøavtrykksportalen.

Regelverksendringen ga DM tydeligere og mer utfordrende resultatkrav. Det var forventet en kraftig økning i etterspørselen etter rådgivningstjenester. Med utgangspunkt i målsettingen om at alle statlige virksomheter skulle ha dokumentert sitt miljøavtrykk innen 2019, utarbeidet DM en femårsplan for rådgivningsbistand.

DM ønsket også å bistå flere virksomheter med å redusere sitt miljøavtrykk, for å bidra til konkrete og målbare miljøeffekter for samfunnet. Femårsplanen inkluderte både dokumentasjons- og reduksjonsprosjekter:

Faktisk 2012-2014 - Plan 2015-2019	2012 - 2014	2015	2016	2017	2018	2019
Antall virksomheter med miljøavtrykk dokumentert per år		22	30	40	40	28
Antall virksomheter med dokumentert miljøavtrykk (akkumulert)	40	62	92	132	172	200
Andel virksomheter med dokumentert miljøavtrykk (akkumulert)	20 %	31 %	46 %	66 %	86 %	100 %
Antall virksomheter med redusert miljøavtrykk per år		14	17	20	20	20
Antall virksomheter med redusert miljøavtrykk (akkumulert)	24	38	55	75	95	115
Andel virksomheter med redusert miljøavtrykk (akkumulert)	60 %	61 %	60 %	57 %	55 %	58 %

TABELL 1 - FEMÅRSPLAN FOR DOKUMENTASJON OG REDUKSJON AV MILJØAVTRYKK

For å kunne realisere femårsplanen, og bruke vesentlig mer ressurser på rådgivning enn før, måtte DM bruke mindre ressurser på andre områder.

I 2015 fikk DM også strammere økonomiske rammer som følge av ABE-reformen. Samtidig hadde ledelsen ambisjoner om å frigjøre midler fra drift til investering (utvikle en app for å gjøre Miljøavtrykksportalen lettere tilgjengelig og mer brukervennlig). Strammere rammer og ønske om frigjøring av midler var gode incitamenter for effektivisering og prioritering av ressursbruken. På hvilke områder var det eventuelt fornuftig å ta rene kutt, redusere aktivitetsnivå eller effektivisere?

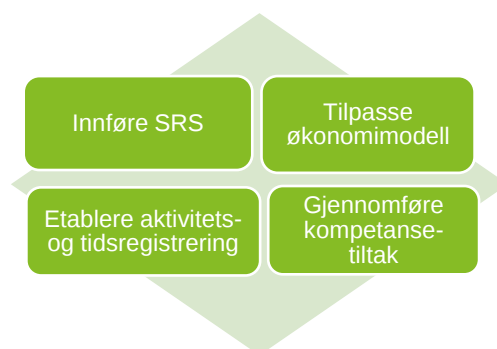
For å unngå rene «ostehøvelkutt» og å gjøre forsvarlige prioriteringer fremover, trengte ledelsen bedre informasjon om hva (aktiviteter, prosjekter og produkter) ressursene (arbeidskraft, varer og tjenester og eiendeler) ble brukt på.

3.1.3 Mangelfull styringsinformasjon

DM hadde etablert gode prosesser for å innhente resultatinformasjon både på produktnivå og på effektnivå. For eksempel hadde DM god oversikt over antall virksomheter som deltok på kurs, mottok rådgivningsbistand og besøkende på miljøavtrykksportalen. Tilbakemeldinger fra brukere bekreftet at DMS metodeverk og veiledningsmaterieell var praktiske og av god kvalitet, og at kursene var nyttige. Kursdeltagerne mente også at de trengte bistand fra DM for å få dokumentert og/eller redusert sitt miljøavtrykk. Men DM hadde ikke tilstrekkelig informasjon om ressursbruken. Timeregistreringen var begrenset til registrering av inn- og ut-tid. DM brukte Økonomiinfo til å følge opp kontantregnskapet og det var nyttig i økonomistyringen. Kontantregnskapet for 2015 viste at om lag 80 prosent av utgiftene var lønnsutbetalinger, og at konsulentkjøp utgjorde om lag 10 prosent. Kontantregnskapet viste heller ikke at DM hadde investert over 12 millioner i laboratorie- og analyseutstyr, el-biler, en Miljøavtrykksportal samt IT- og administrativt utstyr som også var viktige for verdiskapningen. Det viste heller ikke hva det faktisk kostet å bruke disse eiendelene i produksjonen. For å kunne gjøre gode prioriteringer og beslutninger etterspurte ledelsen styringsinformasjon som sammenstilte kostnadsinformasjon og resultatinformasjon, for eksempel informasjon om produkter og effekter.

3.2 Tilrettelegging for bedre styringsinformasjon

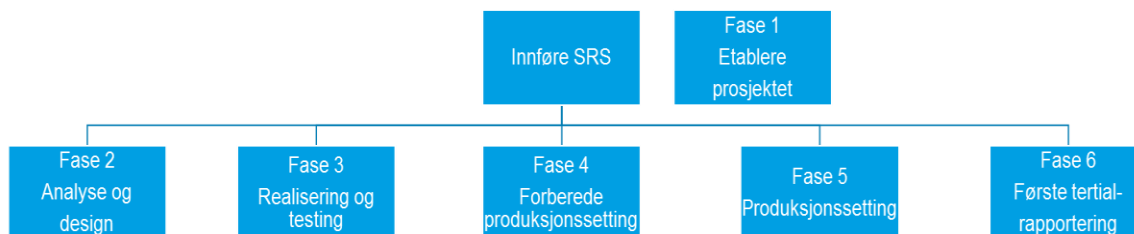
DM valgte en helhetlig tilnærming for å fremskaffe ny og bedre styringsinformasjon om kostnader og tidsbruk fra økonomisystemet. De gjennomførte en serie tiltak for å tilrettelegge for økt nytte av periodisert regnskap i økonomi- og virksomhetsstyringen.



FIGUR 5 - TILTAKENE FOR ØKT NYTTE AV PERIODISERT REGNSKAP I VIRKSOMHETSSTYRINGEN

3.2.1 Innføre SRS

Med støtte fra DFØ innførte DM periodisert regnskap etter SRS i løpet av 2015. DM fulgte DFØs innføringsmetodikk:



DM gjorde en grundig jobb med å kartlegge virksomhetens eiendeler, og verdien av disse ble synliggjort i åpningsbalansen. Det ble etablert rutiner for å følge SRS-ene. Det ble lagt særlig vekt på gode rutiner for informasjonsflyt mellom seksjonsledere, prosjektledere og økonomisjef slik at kostnader ble fanget opp og bokført i riktig periode. Det ble gjennomført flere typer kompetansetiltak, se avsnitt 3.1.4.

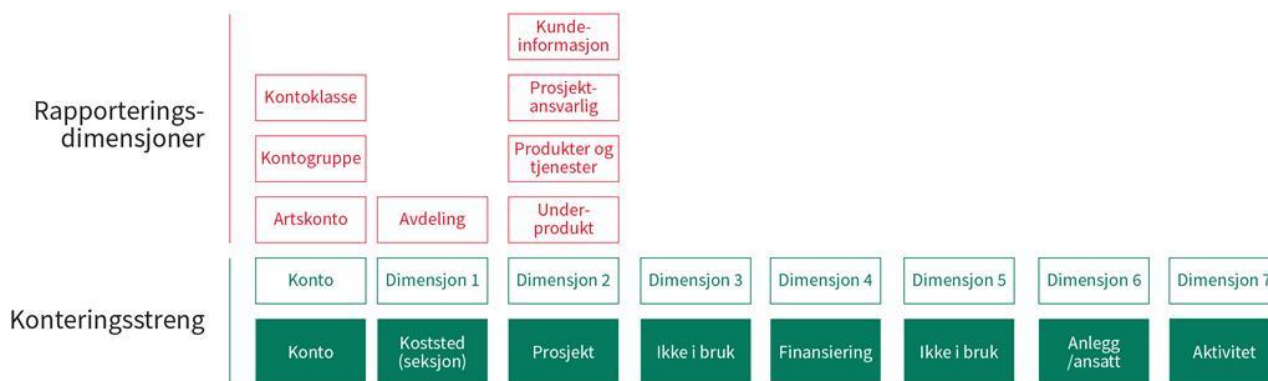
3.2.2 Tilpasse økonomimodell

En økonomimodell er en struktur for å fange økonomisk informasjon som gjenspeiler aktiviteten i virksomheten, og som gir grunnlag for å produsere styringsinformasjon på utvalgte dimensjoner. Konteringsstrengen viser hvilke dimensjoner det fanges og bokføres transaksjoner på, og vil sammen med rapporteringsdimensjonene utgjøre økonomimodellen.

DMs økonomimodell var ikke tilpasset de nye behovene for styringsinformasjon. En utfordring for DM var å få oversikt over ressursbruk på aktiviteter, prosjekter og produkter. Styringsinformasjonen måtte skreddersys til de ulike beslutningstakerne, og ny økonomimodell måtte forankres i hele organisasjonen. I arbeidet med ny økonomimodell tok økonomisjefen utgangspunkt i resultatkjeden.

DM tilpasset konteringsstrengen slik at kostnadsinformasjon kunne registreres på dimensjonen konto, koststed, prosjekter, finansieringskilde, anlegg, ansatt og aktivitet. Det ble etablert sammenhenger mellom dimensjonene i konteringsstrengen og rapporteringsdimensjonene. For eksempel mellom prosjekter og produkter og tjenester. Til sammen dannet dette den nye økonomimodellen i DM.

DMs økonomimodell ble implementert som vist i figuren nedenfor.



FIGUR 6 - DMS ØKONOMIMODELL

3.2.3 Etablere aktivitets- og tidsregistrering

DM innførte Tidstyring, DFØs tilbud for aktivitets- og tidsregistrering, for å få bedre informasjon om ansattes tidsbruk. Med bruk av prosjektmodulen i økonomisystemet kunne DM også se hva timene kostet. Dette ville gi et bedre grunnlag for planlegging, prioritering og beslutninger framover. Figuren oppsummerer hvordan DM grupperte sine hovedområder og produkter.

Produkter

Rådgivning	Kurs	Forvaltning	Miljøavtrykks-portalen
• Dokumentere miljøavtrykk • Redusere miljøavtrykk	• Dokumentere miljøavtrykk • Redusere miljøavtrykk	• Regelverk • Metodeverk/veiledningsmateriale • Analyser og utredninger	• Utvikling • Drift

Interne produkter, ledelse og styring og administrasjon

Fellestjenester	Ledelse og styring	Administrasjon
• IT drift • HR • Økonomi	• Ledelse og styring	• Kompetansebygging • Intern administrasjon • Annet

FIGUR 7 - OVERSIKT OVER PRODUKTER OG HOVEDOMRÅDER I DM

Neste steg var å avklare hvor detaljert styringsinformasjon DM trengte innenfor hvert av områdene. På hvilket nivå skulle kostnadsinformasjonen fanges? Hvor detaljert skulle nivået for timeregistrering være? Behovene for informasjon varierte innenfor de ulike områdene, og økonomisjefen måtte finne en modell som i størst mulig grad dekket behovene. Spesielt rådgivning skilte seg ut.

Rådgivning fremstod som et område hvor det var behov for detaljert informasjon om tidsbruk. Rådgivningstjenestene var svært viktig for å oppnå ønskede bruker- og samfunnseffekter, og DM hadde besluttet å bruke mer ressurser enn tidligere på dette. Selv om det var etablert standardiserte prosesser og rutiner for prosjektene, var det en klar oppfatning blant prosjektlederne at ressursbruken var svært forskjellig for ulike typer rådgivning, uten at det var kartlagt eller analysert nærmere. En analyse av rådgivningsprosjektene etter type (dokumentasjon og reduksjon) og etter kompleksitet, ville gi nyttig informasjon for plan- og budsjettarbeidet.

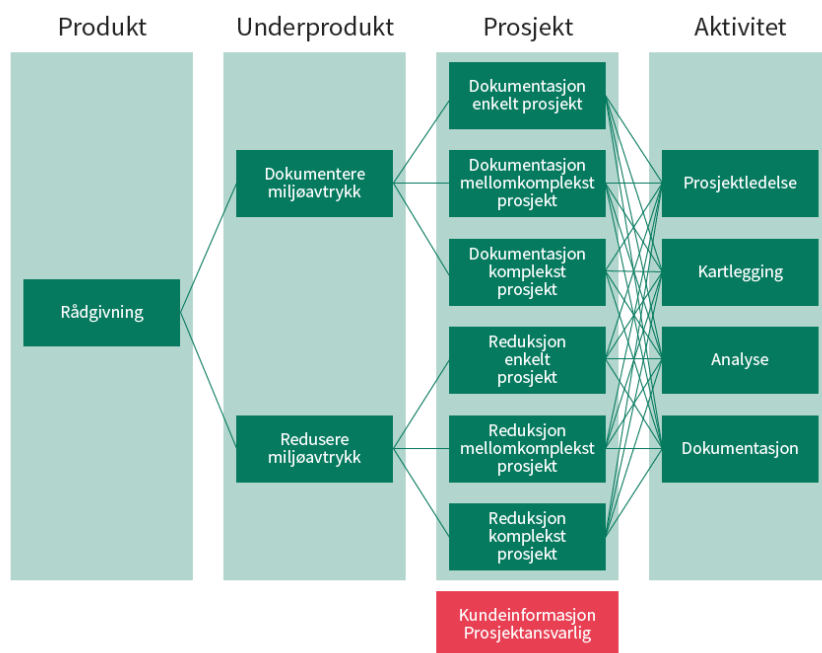
For de andre produktene, og de interne tjenestene, mente ledelsen at det foreløpig ikke var nødvendig med tilsvarende detaljert tidsregistrering.

Eksempel med rådgivningstjenester

Rådgivningstjenestene besto av to underprodukter, dokumentasjon av miljøavtrykk og reduksjon av miljøavtrykk. Rådgivningstjenestene ble organisert som prosjekter. Prosjektene hadde som regel en prosjektleder fra seksjon Rådgivning. Ekspertene fra de andre fagseksjonene og konsulenter bidro i arbeidet.

Det var interessant å analysere og vurdere ressursbruk på de ulike rådgivningsprosjektene. Hvert prosjekt ble klassifisert som enkelt, mellomkomplekst eller komplekst. Innenfor hvert prosjekt ble det lagt opp aktiviteter som ga ytterligere informasjon om tidsbruk. DM definerte aktivitetene prosjektledelse, kartlegging, analyse og dokumentasjon. Dette var aktiviteter som ble brukt på tvers av alle prosjektene. De ansatte skulle registrere timer på et konkret rådgivningsprosjekt og velge blant tilhørende aktiviteter.

Rapporteringsstrukturen med prosjekt med underliggende aktiviteter – underprodukt og produkt ivaretok informasjonsbehovet er vist i figuren på neste side:



FIGUR 8 - RÅDGIVNINGSTJENESTER

Økonomisjefens analyser av timebruk og kostnader per type rådgivningsprosjekt ble viktig innspill til ressursplanlegging og budsjettarbeid.

3.2.4 Gjennomføre kompetansetiltak

Det å innføre SRS, tilpasse økonomimodell og etablere aktivitets- og tidsregistrering medførte mye nytt for ledere og medarbeidere. Det var for eksempel viktig at ledere og medarbeidere forsto hvorfor DM nå skulle ha mer fokus på ressursbruk og kostnader, særlig i lys av ABE-reformen og behovet for å prioritere rådgivning på bekostning av andre oppgaver. Det var også viktig at ledere og medarbeidere forsto hvorfor DM innførte Tidstyring og hvordan tidsdataene skulle brukes i styringen, slik at de forsto viktigheten av kvalitet i registreringen. For prosjekt- og linjeledere var det også viktig å sette seg inn i hvordan de kunne bruke den nye styringsinformasjonen i sine roller. Det ble derfor gjennomført en rekke kompetansetiltak for ledere og medarbeidere i 2015 og 2016.

4 Analyser og nøkkeltall

4.1 Analyser av tidsbruk, kostnader og resultater

2016 var det første året DM førte periodisert regnskap etter SRS. Analysene av tidsbruk, kostnader og resultater fra 2016 synliggjorde blant annet størrelse og sammensetning av driftskostnadene, kostnad per produkt og produktivitet for rådgivningstjenestene. Dette var nyttig for plan- og budsjettarbeidet i 2017.

4.1.1 Kostnadsanalyser

Ledergruppen var interessert i å vite hva ressursene i DM ble brukt på, som for eksempel fordeling av driftskostnader, kostnad per koststed og kostnad per produkt. Det var også stor interesse for analyser av produktivitet for rådgivningsprosjektene. Noen ønsket også oversikt over tidsbruk, herunder produktiv tid i

DM. Høsten 2016 begynte økonomisjefen på analysene. Økonomisjefen tok utgangspunkt i regnskap, tidsdata og resultatinformasjon per 2.tertial. Analysene ble oppdatert når regnskap, data om tidsbruk og resultater var klare for 2016.

4.1.1.1 Analyse av driftskostnader

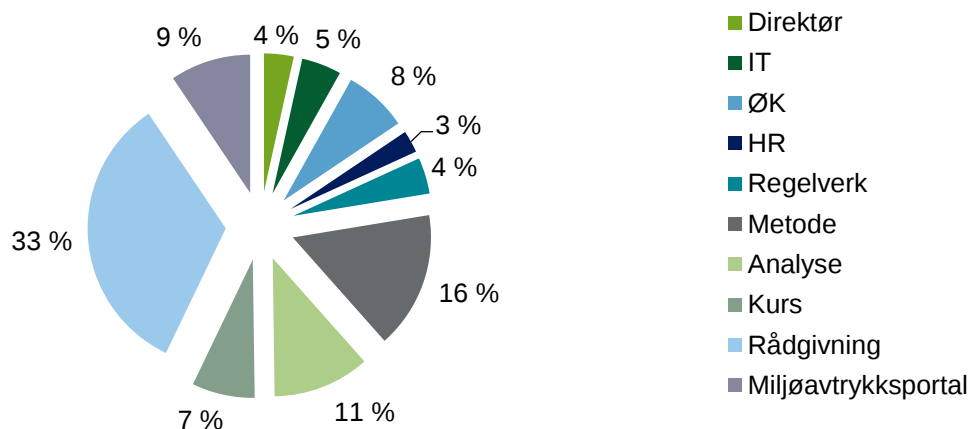
Driftskostnadene besto av lønn, avskrivninger og andre driftskostnader. Avskrivningskostnader var tilleggsmateriale som fremkom i det periodiserte regnskapet. I balansen fremkom også påløpte, ikke betalte kostnader, for eksempel overtid og konsulentbruk, som komplementerte kostnadsbildet. Driftskostnadene var 57,7 millioner kroner i 2016. Lønn utgjorde om lag 3/4 av kostnadene. Kjøp av fremmede tjenester, konsulenter, var den største variable kostnaden. Figuren viser overordnet fordeling av driftskostnadene i 2016:



FIGUR 9 - FORDELING AV DRIFTSKOSTNADER 2016

4.1.1.2 Analyse av kostnad per koststed

I DM var det ti koststeder. Fire koststeder hadde administrativ karakter (Direktør, IT, ØK og HR), mens seks koststeder var fagseksjoner. Økonomisjefen valgte en enkel metode for å fastsette kostnader per koststed, nemlig å forholde seg til kostnadene slik de var ført per koststed i regnskapet i 2016. Det var enkelt å hente dette ut, og det ville være enkelt å følge opp utviklingen gjennom året, for eksempel gjennom sammenligning med budsjett eller sammenligning av kostnad med samme periode i fjor. Rådgivningsseksjonen stod for 33 prosent og de seks fagseksjonene stod for 82 prosent av driftskostnadene. De fire administrative seksjonene stod for 18 prosent av driftskostnadene. Figuren viser fordelingen av driftskostnadene per koststed:



FIGUR 10 - OVERSIKT OVER SEKSJONENES ANDEL AV DRIFTSKOSTNADENE I 2016

4.1.2 Analyse av tidsbruk

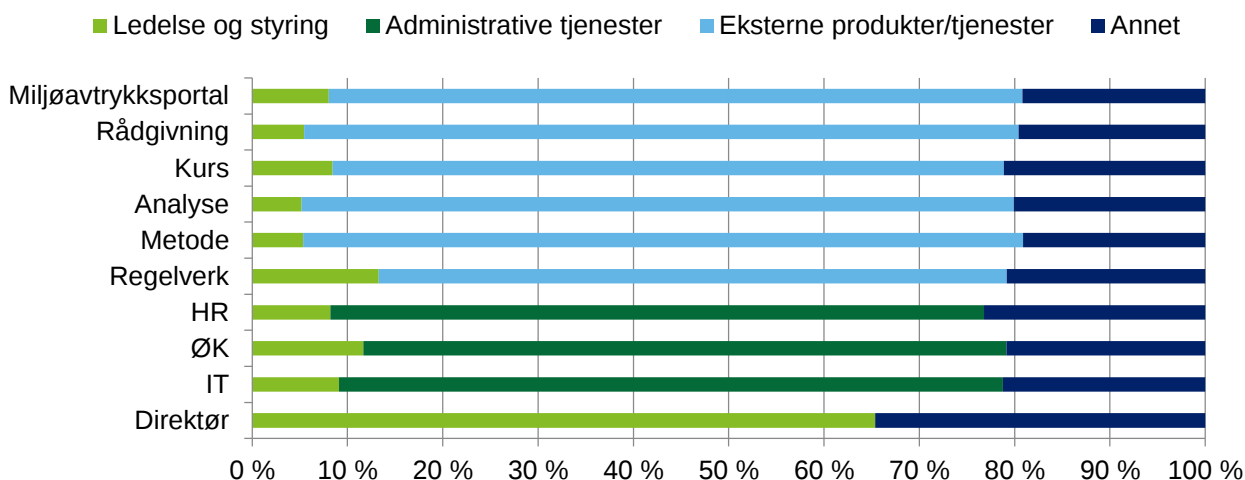
Før innføringen av Tidstyring i DM var registreringen av arbeidstid begrenset til inn- og ut-tid. Informasjon om ansattes tidsbruk var svært relevant for å forstå ressursbruken i DM. Lønn utgjorde tross alt over 75 prosent

av driftskostnadene. Dersom ledelsen fikk bedre informasjon om hva ansattes tid gikk med til, ville ledelsen ha et bedre grunnlag både for å vurdere og for å prioritere ressursbruk fremover.

For å analysere tidsbruken og beregne andel tid brukt på primæroppgaver i DM brukte økonomisjefen 1695 timer som normtall per årsverk (7,5 timers arbeidsdag, 365 dager, 25 feriedager, 104 helgedager, 10 andre røde dager). Med 55 årsverk i 2016 ble maksimal tilgjengelig kapasitet i DM 93 225 timer (55*1695).

Økonomisjefen definerte tid brukt på primæroppgaver som produktiv tid. «Annet» var definert som intern administrasjon, kompetanse, sykefravær). For ledere (direktør og seksjonssjefer) ble tid brukt på ledelse og styring og tid brukt på produkter/tjenester definert som primæroppgaver. For andre ansatte ble tid brukt på produkter/tjenester definert som primæroppgaver.

Analysen viste at 79 prosent av tiden i DM ble brukt på primæroppgaver, men det varierte fra 65 prosent til 81 prosent mellom koststedene. Figuren viser hva tiden ble brukt på per koststed i 2016:



FIGUR 11 - FORDELING AV TID PER SEKSJON I 2016

4.1.2.1 Tidsbruk per produkt

Økonomisjefen ønsket å få oversikt over samarbeidet på tvers mellom fagseksjonene, med andre ord hvilke produkter de ansatte brukte tiden sin på. Tidsregistreringen viste at 40 prosent av produktiv tid (tid brukt på primæroppgavene) i fagseksjonene ble brukt på rådgivning. Analysen bekreftet at det var veldig mye samarbeid på tvers av seksjonene. Tabellen viser timer brukt på produkter i hver fagseksjon og omfanget av samarbeidet på tvers av seksjonene i 2016.

Produkter	Koststed – fagseksjoner						Sum timer per produkt	Andel timer per produkt
	Regelverk	Metode	Analyse	Kurs	Rådgivning	Miljøavtrykksportal		
Regelverksforvaltning	2067	303	45	188	96	61	2759	5 %
Metodeverk og veiledningsmaterieell	313	9624	1266	1049	32	180	12464	22 %
Analyser og utredninger	420	4122	6856	279	233	345	12255	21 %
Kurs	30	33	33	709	36	0	841	1 %
Rådgivning	472	1190	1634	3712	15950	0	22958	40 %
Miljøavtrykksportal	50	88	300	32	166	5584	6220	11 %
Sum timer	3352	15360	10134	5969	16513	6170	57497	100 %

TABELL 2 - OVERSIKT OVER TIMER BRUKT PÅ PRODUKTER I HVER FAGSEKSJON OG OMFANGET AV SAMARBEIDET PÅ TVERS AV FAGSEKSJONENE I 2016

For å få et helhetlig bilde av antall timer brukt på produkter inkluderte økonomisjefen bruk av konsulenter i analysen. Konsulenter ble brukt i rådgivning og til arbeidet med Miljøavtrykksportalen og rådgivningstjenestene. Rådgivningstjenestene og produktene Analyser og utredninger var mest avhengig av bidrag både fra andre seksjoner og konsulenter.

Figuren viser andel timer fra egen seksjon av totalt antall timer brukt per eksternt produkt i 2016:



FIGUR 12 - TIMER FRA EGEN SEKSJON SOM ANDEL AV ALLE TIMER BRUKT PER PRODUKT I 2016

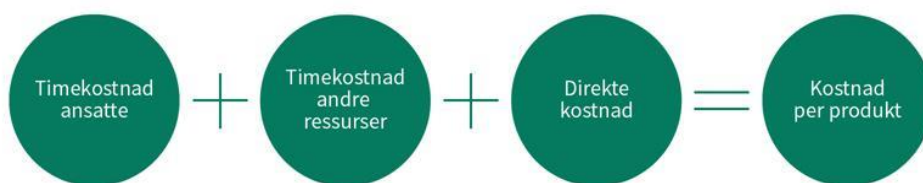
4.1.3 Analyse av kostnad per produkt

Kostnad per produkt besto av lønn (timer brukt per produkt), avskrivninger på utstyr som ble brukt i produksjonen og direkte kostnader som overtid, reiser og konsulentbruk forbundet med produktet. I tillegg ble felleskostnader som husleie fordelt på produkter med timer som fordelingsnøkkel. Økonomisjefen vurderte hvordan kostnadene per produkt skulle beregnes i DM. Det gikk tydelig frem av sum driftskostnader at lønn var den største kostnaden. De ansattes tidsbruk var derfor svært avgjørende for kostnad per produkt. Analysen av tidsbruk viste at det var mye samarbeid på tvers av fagseksjonene. Kostnad per koststed var derfor ikke egnet for å beregne produktkostnader fordi mye av ressursbruken foregikk utenfor eget koststed. Økonomisjefen valgte derfor å beregne kostnad per produkt med utgangspunkt i timekostnad.

4.1.3.1 Metode for å beregne produktkostnad

Produktkostnad i DM besto av timekostnad for ansatte som brukte tid på produktet, timekostnad for andre ressurser som ble brukt på produktet og direkte kostnader som gjaldt produktet.

Figuren viser komponentene:



Figur 13 - Komponentene som inngikk for å beregne produktkostnad i DM

Timekostnaden for ansatte inkluderte lønn og sosiale kostnader (utenom overtid, som var en direkte kostnad) og felleskostnader det var naturlig å fordele likt på alle årsverk, og dermed også per time i DM.

Felleskostnader som ble fordelt var avskrivningskostnader til kontorinventar og datamaskiner mm, leie lokaler fra Statsbygg, renovasjon, vann, avløp o.l., energi - egne lokaler (eget bruk), renhold lokaler og kjøp av rengjøringsmidler, leie av inventar (kontormøbler, kaffemaskin, hyller, reoler mv.), leie datasystemer (lisenser m.m.), leie av datamaskiner og skrivere, kontorrekvisita, trykksaker, aviser, tidsskrifter, bøker, faglitteratur og el. oppslagsverk o.l., kurs og seminarer for egne ansatte, telefoni og datakommunikasjon, samband, internett.

På grunn av lønnsforskjeller beregnet økonomisjefen timekostnad for seks stillingskategorier i DM. Økonomisjefen brukte antall timer per stillingskategori for å beregne timekostnad for ansatte per produkt.

Det ble også beregnet timekostnad for andre ressurser slik som laboratorie- og analyseutstyr og el-biler (kjøretøy). Dette var knappe ressurser i DM. Systemstøtten åpnet for at de ansatte, på lik linje med at de førte sine egne timer, også kunne føre timer for bruk av disse ressursene.

Timekostnad kjøretøy inkluderte avskrivninger for kjøretøyene, samt kostnader knyttet til vedlikehold, forsikring og årsavgift.

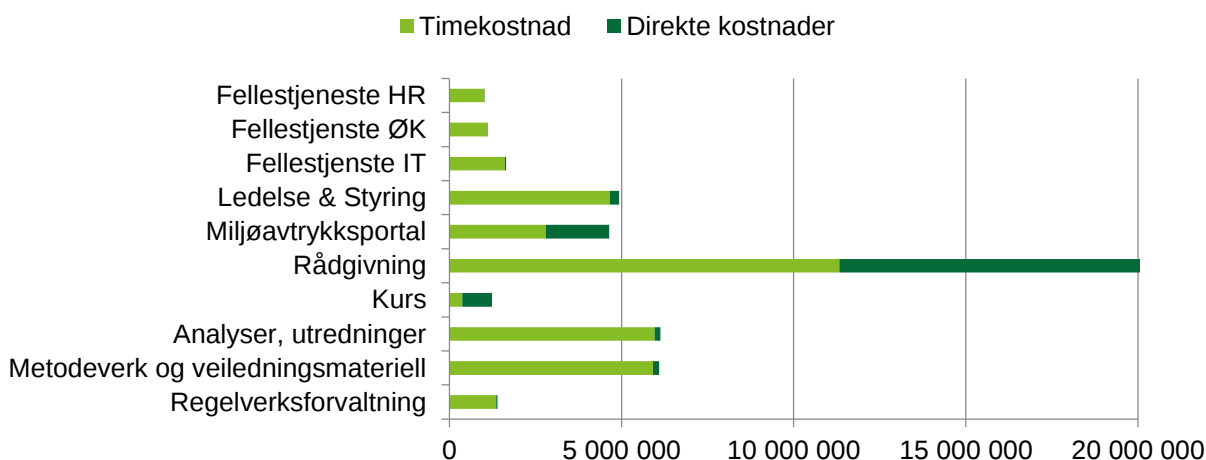
Timekostnad for bruk av laboratorie- og analyseutstyr inkluderte avskrivninger for utstyret samt andre relevante kostnader. Økonomisjefen brukte antall timer bilene og utstyret ble brukt i 2016 for å beregne timekostnad kjøretøy og timekostnad laboratorie- og analyseutstyr per produkt.

Direkte kostnader ble ført på aktuelle produkter etter forbruk (*overtid, reisekostnad og diettkostnad* aktuell for alle produkter, *bilgodtgjørelse*, aktuell for rådgivningsprosjekter, *møter*, aktuell for Ledelse & Styring, *kurs og seminarer for eksterne*, aktuell for kurs, *leie andre transportmidler*, aktuell for rådgivningsprosjekter, *avskrivninger* for Miljøavtrykksportalen og *kjøp av fremmede tjenester*, aktuelt ved konsulentbruk for Miljøavtrykksportalen og i rådgivningsprosjekter).

4.1.3.2 Kostnad per produkt

Økonomisjefen beregnet kostnad for DMs ti produkter, herav fire interne tjenester. Økonomisjefen beregnet at 69 prosent av driftskostnadene ble brukt på produkter herav 34 prosent på rådgivning. 15 prosent ble brukt på ledelse og styring og fellestjenester, mens 16 prosent ble brukt på «annet» i 2016. Annet inkluderte intern administrasjon, kompetanseheving, diverse og sykefravær.

Figuren viser kostnad per produkt, med de fire interne tjenestene øverst:



FIGUR 14 - KOSTNAD PER PRODUKT I 2016

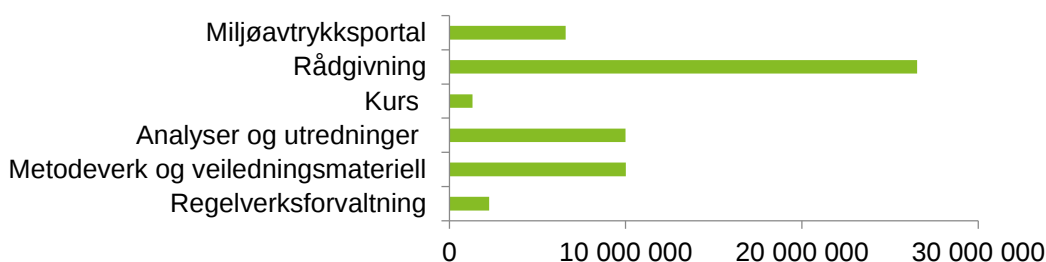
4.1.3.3 Totalkostnad per produkt (selvkost)

Metoden for å beregne produktkostnader ga et godt grunnlag for å følge opp kostnader for alle produkter (interne og eksterne) i DM. Men den fikk ikke frem totalkostnaden, selvkost, for de eksterne produktene.

Med totalkostnad (selvkost) for de eksterne produktene menes at alle kostnader i DM fordeles på de eksterne produktene (regelverksforvaltning, metodeverk og veiledningsmateriell, analyser og utredninger, kurs, rådgivning og Miljøavtrykksportalen).

Ledelsen mente at det også var relevant å sammenligne totalkostnad per produkt og produktivitet over tid, eventuelt også med andre virksomheter. Økonomisjefen beregnet totalkostnad per produkt. Helt enkelt var metoden å fordele kostnadene for ledelse og styring, fellestjenester og annet på de seks eksterne produktene. Økonomisjefen brukte *andel timer brukt per eksternt produkt* som fordelingsnøkkel. Det viste seg at selvkost for rådgivningstjenestene utgjorde hele 47 prosent av kostnadene.

Figuren viser totalkostnad (selvkost) for DMs eksterne produkter i 2016:



FIGUR 15 - TOTALKOSTNAD PER PRODUKT (SELVKOST) I 2016

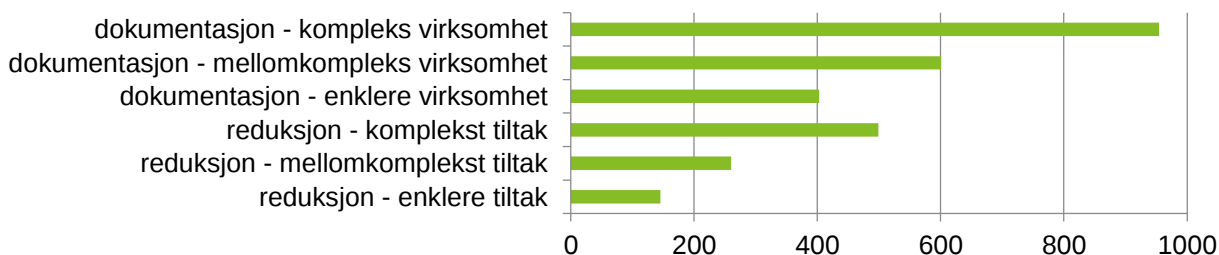
4.1.4 Analyse av produktivitet per rådgivningsprosjekt

Produktivitet for rådgivningsprosjekter ble definert som gjennomsnittlig kostnad og gjennomsnittlig antall timer brukt per prosjekt. Med informasjon om resultater, tidsbruk og kostnader i 2016 hadde økonomisjefen et godt grunnlag for å gjøre de første analysene av produktivitet i DM. Økonomisjefen valgte i første omgang å beregne produktivitet for rådgivningsprosjektene. En stor andel av kostnadene i DM var knyttet til rådgivning. Effektiv gjennomføring av prosjektene var derfor viktig.

4.1.4.1 Beregning av arbeidsproduktivitet

Økonomisjefen beregnet arbeidsproduktiviteten (i DM definert som gjennomsnittlig antall timer per rådgivningsprosjekt) ved å ta antall timer registrert (interne timer og konsulent-timer) per type rådgivningsprosjekt og dele det på antall oppdrag gjennomført. Dette var svært relevant for kapasitetsplanlegging fremover.

Analysen bekreftet at antall timer økte med kompleksiteten, og at dokumentasjonsprosjekter gjennomgående brukte flere timer enn reduksjonsprosjekter i 2016:

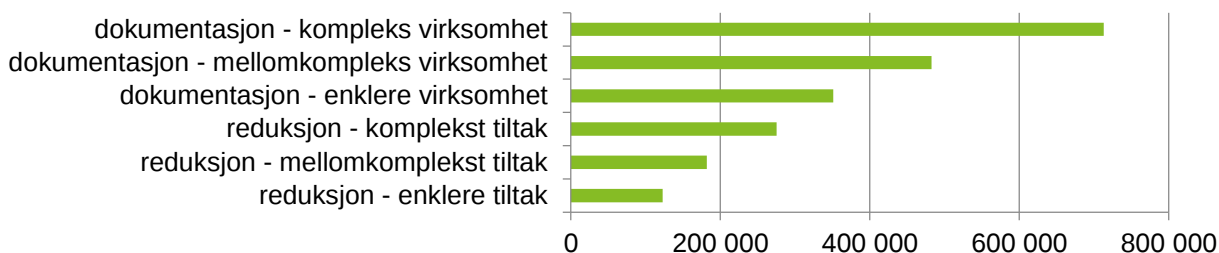


FIGUR 16 - SAMMENLIGNING AV GJENNOMSNITTLIG TIMER BRUKT PER TYPE RÅDGIVNINGSPROSJEKT I 2016

4.1.4.2 Beregning av kostnadsproduktivitet

Økonomisjefen beregnet kostnadsproduktiviteten (i DM definert som gjennomsnittlig kostnad per rådgivningsoppdrag) ved å ta beregnet kostnad per type rådgivningsprosjekt og dele det på antall oppdrag gjennomført. Selv om kostnadene ikke var selvkost mente økonomisjefen denne produktivitetsberegningen var relevant, særlig fordi disse kostnadene var påvirkbare for de som var ansvarlig for planlegging og gjennomføring av rådgivningsprosjektene.

Analysen bekreftet at kostnadene økte med kompleksiteten, og at dokumentasjonsprosjekter gjennomgående kostet mer enn reduksjonsprosjekter i 2016:



FIGUR 17 - SAMMENLIGNING AV GJENNOMSNITTSKOSTNAD PER TYPE RÅDGIVNINGSPROSJEKT I 2016

Basert på analysene mente økonomisjefen det var potensial til å redusere timebruk og/eller kostnader i rådgivningsprosjektene. Økonomisjefen diskuterte analysene med prosjektlederne. Sammen kom de frem til at det var realistisk å redusere timebruken per rådgivningsprosjekt, blant annet med forenklinger i prosjektgjennomføringen og i større grad gjenbruke god praksis på tvers av prosjektene. De fleste prosjektlederne mente at 10 prosent færre timer per prosjekt var mulig. Økt bruk av egne ansatte og færre konsulenter ville også redusere kostnad per rådgivningsprosjekt, kanskje så mye som 5 prosent lavere i 2017 sammenlignet med 2016.

Ifølge innføringsplanen for dokumentasjon av miljøavtrykk hadde DM i 2017 større ambisjoner enn i 2016. Med oversikt over ressursbruk i timer og kostnader per produkt hadde DM et bedre grunnlag for å planlegge ressursbruken fremover. Forventet effekt av slike tiltak skulle forankres i virksomhetsplan og budsjett, og følges opp i 2017.

4.2 Nye nøkkeltall

Ledergruppen var vant til å bruke nøkkeltall for å følge opp måloppnåelse og bevilgningskontroll. Basert på analysene av tid, kostnader og resultater foreslo økonomisjefen et sett nye nøkkeltall for oppfølging av kostnader, produktivitet og eiendeler. Disse skulle fungere som supplement til nøkkeltall som allerede var i bruk i ledelsesrapporteringen i DM.

4.2.1 Utvalgte nøkkeltall for økonomi- og virksomhetsstyring

Ledelsen vedtok at de nye nøkkeltallene skulle brukes sammen med nøkkeltallene for måloppnåelse og bevilgningskontroll i 2017.

Nedenfor presenteres de utvalgte nøkkeltallene og statistikk ledelsen ønsket å bruke, og hvor ofte de skulle brukes, i økonomi- og virksomhetsstyringen i 2017. Andre typer nøkkeltall og annen statistikk (som for eksempel sykefravær) er ikke inkludert i denne oversikten.

De nye nøkkeltallene er i de lyseblå radene i tabellen:

Fokus	Nøkkeltall og statistikk	Frekvens
Måloppnåelse effekter	•Antall virksomheter som dokumenterte sitt miljøavtrykk •Andel av statlige virksomheter som dokumenterte sitt miljøavtrykk •Antall virksomheter som reduserte sitt miljøavtrykk •Andel av virksomheter som reduserte sitt miljøavtrykk siste 3 år •Gjennomsnittlig reduksjon av miljøavtrykk	tertial – år år tertial – år år år
Måloppnåelse produkt/tjeneste	•Antall virksomheter på kurs •Gjennomsnittlig score per kurs •Antall besøk på Miljøavtrykksportalen	tertial – år tertial – år tertial – år
Kostnader	•Driftskostnader, herunder lønnsandel og konsulentandel •Driftskostnader mot budsjett, lønnskostnader og konsulentkostnader •Kostnad per produkt (interne tjenester og eksterne produkter/tjenester) •Totalkostnad per produkt (selvkost)	år måned – tertial – år år år
Produktivitet	•Gjennomsnittlig timer per rådgivningsprosjekt (med kvalitetsvurdering) •Gjennomsnittskostnad per rådgivningsprosjekt (med kvalitetsvurdering)	tertial – år tertial – år
Eiendeler	•Akkumulerte avskrivninger per anleggsgruppe •Opprettholdelsesgrad forholdet mellom årets investeringer og avskrivninger per anleggsgruppe)	år år
Bevilgningskontroll	•Kontantprognose i forhold til bevilgning	måned – tertial – år

TABELL 3 - NØKKELTALL FOR BRUK I ØKONOMI- OG VIRKSOMHETSSTYRINGEN I 2017

Noen nøkkeltall var best egnet for måned, tertial og/eller år, jamfør frekvenskolonnen i tabellen over. Alle nøkkeltallene i tabellen skulle beregnes for 2017 og brukes som utgangspunkt for sammenligninger med tilsvarende nøkkeltall fremover.

5 Plan og budsjett

Virksomhetsplanen for 2017 bekreftet økt satsing på rådgivning, redusert aktivitet på andre områder, og ønske om å utvikle en app for Miljøavtrykksportalen. Analysene fra 2016, særlig produktkostnader samt tidsbruk og kostnader for rådgivningsprosjektene, var til stor nytte i budsjettarbeidet. Prosjektbudsjettene forutsatte effektivisering og mindre bruk av konsulenter. Det ble planlagt konsulentbruk til utvikling av app i 3.tertial. Budsjettene ble periodisert og avstemt mot virksomhetsplan, ressursplan og bevilgning.

5.1.1 Virksomhetsplan

I tildelingsbrevet for 2017 bekreftet departementet at det viktigste målet for DM frem til 2019 var å bidra til at alle statlige virksomheter kartla, beregnet og dokumenterte sitt miljøavtrykk. Dette målet skulle prioriteres fremfor målet om å redusere miljøavtrykk, men kurstilbudet skulle også opprettholdes slik at statlige virksomheter fikk et godt kompetansetilbud. Departementet var positiv til at DM utviklet app til Miljøavtrykksportalen for å forbedre brukervennligheten, dersom dette kunne finansieres innenfor rammen av tildelte midler. DM hadde tidligere beregnet dette til å koste 1 million kroner. Departementet bevilget 57 millioner for 2017, justert for ABE-kutt.

Ledelsen i DM visste at 2017 kom til å bli et krevende år. Det mest utfordrende var å gjennomføre langt flere rådgivningsprosjekter enn i 2016 for å følge femårsplanen for dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. Målet for 2017 var å bidra til dokumentasjon av miljøavtrykk for 40 virksomheter og reduksjon av miljøavtrykk for 20 virksomheter, for å bidra til miljøeffekter for samfunnet. Tabellen viser gjennomføringsplanen per tertial i 2017:

Plan for 2017	1.tertial	2.tertial	3.tertial	Sum
Dokumentasjonsprosjekter	14	10	16	40
Reduksjonsprosjekter	7	5	8	20
Antall rådgivningsprosjekter	21	15	24	60

TABELL 4 - PLAN FOR GJENNOMFØRING AV RÅDGIVNINGSSOPPDRAG I 2017

I tillegg skulle DM ivareta ordinære driftsoppgaver og opprettholde et godt kurstilbud. Ledelsen mente at DM nå, med bedre innsikt i ressursbruk og kostnader kunne klare å frigi 1 millioner til app-utvikling i løpet av 2017. Flere tiltak var allerede igangsatt, som intern effektivisering i administrasjonen, reforhandling av husleieavtaler, standardiserte og forbedrede rådgivningsprosesser og metoder. Det ble foretatt prioritering av ressursbruken i budsjettprosessen, blant annet vesentlig mindre konsulentbruk, og omfordeling av interne ressurser til fordel for rådgivningsoppdrag. Eventuell utvikling av app skulle hovedsakelig gjennomføres i 3. tertial.

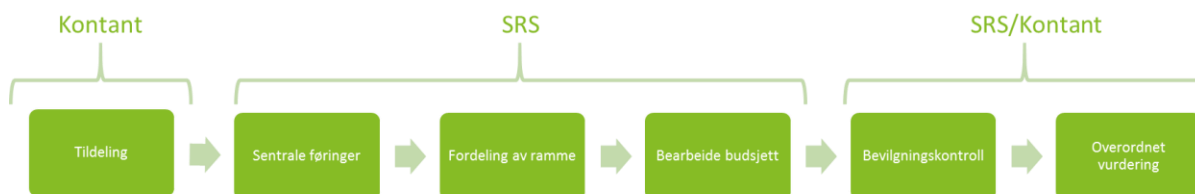
I virksomhetsplanen fastsatte ledelsen at de ordinære driftsoppgavene skulle opprettholdes på et forsvarlig nivå, men at ressursbruken på utvikling av metode og veiledningsmateriell, analyser, utredninger og rapporter skulle reduseres sammenlignet med de senere år til fordel for rådgivning og eventuell utvikling av app i 2017.

5.1.2 Periodisert budsjett

DM utarbeidet periodiserte budsjetter for første gang for 2017 for å kunne sammenligne faktiske kostnader med planlagte kostnader gjennom året. Basert på analysene fra 2016 og dialog med prosjekt- og koststedsledere utarbeidet økonomisjefen budsjettammer. Rammene for koststedene ga rom for økt satsning på rådgivning. Rammene for rådgivningsprosjektene forutsatte effektivisering av prosjektgjennomføring og redusert bruk av konsulenter. Med utgangspunkt i virksomhetsplanen utarbeidet koststeds- og prosjektledere egne budsjetter. Disse utgjorde virksomhetsbudsjettet som ble vurdert mot bevilgning og godkjent av ledergruppen.

5.1.2.1 Ny budsjettprosess

Som følge av at DM førte periodisert regnskap var det nødvendig med budsjett som fulgte samme prinsipp. 2017 skulle bli det første året med et periodisert budsjett, noe som innebar en ny prosess for budsjettering i DM. Den nye prosessen skulle inkludere periodisert driftsbudsjett, periodisert prosjektbudsjett og en overordnet kontantprognose for kontroll mot bevilget ramme. Økonomisjefen utarbeidet og presenterte den nye budsjettprosessen for ledergruppen:



FIGUR 18 - DEN NYE BUDSJETTPROSESSEN

Denne nye prosessen la opp til at overordnede vurderinger og tilrettelegginger skulle gjøres sentralt. Dette inkluderte vurderinger av tilgjengelighet på ressurser og å fastsette rammer. Deretter skulle det budsjetteres detaljert på koststed- og prosjektnivå med fokus på når aktiviteter faktisk skulle skje, altså periodisert. En aggregering av dette arbeidet skulle vurderes opp mot kontantrammen og vedtas i ledergruppen.

5.1.2.2 Tildeling, sentrale føringer og fordeling av ramme

Høsten 2016 analyserte økonomisjefen tidsbruk, kostnader og resultatinformasjon i DM. Analysene ble benyttet som utgangspunkt for budsjettet i 2017. DM fikk om lag 57 millioner kroner i bevilgning, justert for ABE-kutt. Flere tiltak var allerede igangsatt, som intern effektivisering i administrasjonen, reforhandling av husleieavtaler, standardiserte og forbedrede rådgivningsprosesser og metoder.

Med utgangspunkt i høyere prioritering av rådgivingstjenestene måtte aktivitetsnivået i de andre seksjonene reduseres. Reduksjonene varierte per seksjon, og var et resultat av analysene av ressursbruk i 2016 og samtaler med seksjonssjefene om prioriteringene for 2017. Det ble planlagt konsulentbruk til utvikling av app i 3.tertial. For å kunne gjennomføre ønsket antall rådgivningsprosjekter la økonomisjefen til grunn en effektivisering på 10 prosent i antall timer og 5 prosent i kostnader per prosjekt i gjennomsnitt. Etter at timebehovet per produkt var tatt hensyn til, kunne de nye estimatene multipliseres med antall planlagte prosjekter i 2017. Det ble også gjennomført et arbeid for å sikre at de riktige ressursene var tilgjengelig til å bidra inn i prosjektene.



FIGUR 19 - BEREGNING AV GJENNOMSNITTLIG FORVENTET ANTALL TIMER PER PROSJEKT

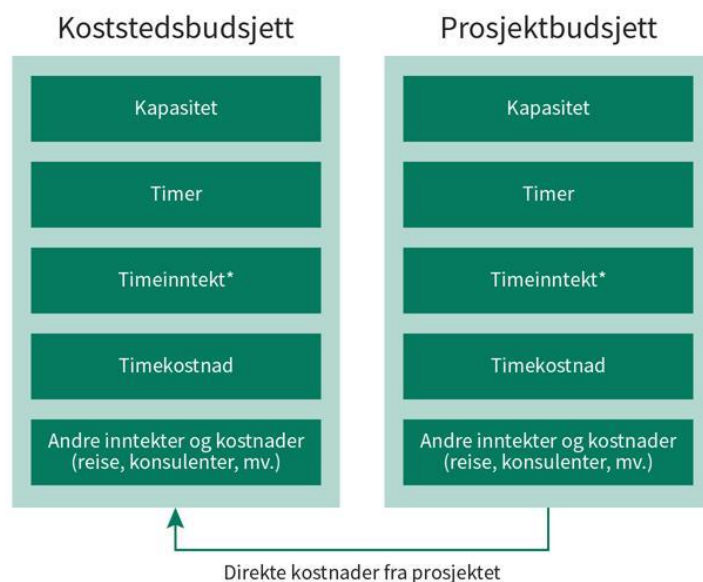
På samme måte som at erfaringsdata fra regnskapet i 2016 ble benyttet til ressursplanlegging, ble det periodiserte regnskapet lagt til grunn som utgangspunkt for virksomhetsbudsjettet 2017. Det ble gjort nødvendige justeringer allerede nå for å sikre at kontantrammen skulle overholdes. Blant annet ble det gjort

kutt i konsulentkostnader, reforhandling av avtaler, samt at DM hadde hatt noe bistand fra bemanningsbyråer i enkelte av prosjektene. Det ble påsett at disse kuttene i SRS-budsjettet ville medføre lavere kontantutbetalinger i 2017.

Det var også nødvendig å utarbeide rammer for de ulike prosjektene som DM skulle gjennomføre. Dette var organisert som prosjekter i økonomisystemet. Økonomisjefen utarbeidet to nøkkeltall som skulle utgjøre rammen for prosjektene. Det ene var en ramme for antall timer, og det andre var en ramme for total produkt eller prosjektkostnad. Rammene var basert på timeomfanget som ble kartlagt i ressursplanleggingen og beregning av gjennomsnittlige prosjektkostnader. For rådgivningsprosjektene var det beregnet en kostnadsreduksjon på 5 prosent i gjennomsnitt på grunn av redusert konsulentbruk i prosjektene i 2017, sammenlignet med 2016.

5.1.3 Bearbeide budsjettet

Økonomisjefen hadde nå utarbeidet rammer og tilrettelagt for oppstart av budsjettering i økonomisystemet. Disponeringsskriv ble utarbeidet og sendt til koststedene, slik at de kunne starte arbeidet med detaljert budsjettforslag. Det var også koststedledernes ansvar at prosjektbudsjettene ble ferdigstilt selv om prosjektlederne var den utførende part.



FIGUR 20 - SAMMENHENG MELLOM KOSTSTEDSBUDSJETT OG PROSJEKTUDSJETT

**Dersom man fakturerer timer brukt i prosjekt vil timeinntekten generere en inntekt som skal budsjetteres i koststedsbudsjettet.*

Selv om prosjektbudsjettene og koststedsbudsjettene var to separate budsjetter var det en viktig sammenheng mellom disse. Koststedsbudsjettene (virksomhetsbudsjettet) var den totale rammen som inkluderte all aktivitet i DM. Prosjektbudsjettene var verktøy for å kunne styre aktivitetene i DM på et detaljert nivå. Dette måtte bety at summen av direkte kostnader/inntekter i prosjektene kunne forsvares innenfor virksomhetsbudsjetttrammene.

5.1.4 Bevilgningskontroll (prognose for kontantregnskapet)

Forslaget til periodisert virksomhetsbudsjett, og prosjektbudsjettene, var ferdigstilt. Nå måtte det periodiserte virksomhetsbudsjettet vurderes opp mot den foreløpige bevilgningen for 2017. Dette innebar at økonomisjefen skulle beregne en prognose for kontantregnskapet basert på det periodiserte virksomhetsbudsjettet.

Som en start på dette arbeidet foretok økonomisjefen en analyse av betalbare balanseposter (periodiseringsforskjeller) for å eventuelt avdekke forskjeller mellom kontant og periodisert regnskap. Økonomisjefen fant ingen vesentlige forskjeller mellom inngående- og utgående balanse for betalbare poster i 2017 basert på forslaget til virksomhetsbudsjett. Dette betød at det i utgangspunktet ikke var noen periodeforskyvninger som måtte tas hensyn til i kontantprognosen. Ved å se bort ifra budsjetterte avskrivninger i SRS-budsjettet, sto DM igjen med en kontantprognose. Denne prognosen tilsvarte foreløpig bevilgning.

5.1.5 Overordnet vurdering

Virksomhetsbudsjettet, prosjektbudsjettene og kontantprognosen var nå klar. Dette ble presentert i ledermøte for vurdering av budsjettet 2017. På et overordnet nivå, ble ledelsen orientert om:

- ressursplanleggingen
- prosjektbudsjettene
- virksomhetsbudsjettet
- prognose for kontantregnskapet

Budsjettene var utarbeidet med det utgangspunkt at alle målene som sto i virksomhetsplanen kunne realiseres med tilgjengelige ressurser og budsjettmidler. Det var ingenting som tydet på at budsjettforslaget ville medføre avvik fra kontantrammen. På bakgrunn av dette var det heller ingen kommentarer fra ledergruppen til forslaget slik det forelå.

DM mottok det endelige tildelingsbrevet fra departementet. Økonomisjefen gjorde en grundig vurdering av brevet innhold opp mot det interne budsjettforslaget som DM tidligere hadde utarbeidet. Det var viktig å avdekke eventuelle endringer i tildelingsbrevet som kunne medføre justeringer.

Det ble ikke avdekket noen forhold som skulle tilsi at det var nødvendig for DM å gjøre endringer i budsjettet. Dermed kunne forslaget til budsjett vedtas som endelig budsjett 2017.

6 Styring gjennom året

2017 var det første året DM brukte periodisert budsjett og regnskap i styringen.

2017 startet ikke som planlagt for satsningsområdet rådgivning. Nøkkeltall for **måloppnåelse** lyste rødt. Ledelsen iverksatte tiltak etter 1.tertial.

Etter 2. tertial hadde DM klart å ta igjen etterslepet og holde planen for dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. Men nå lyste nøkkeltall for **kostnader, bevilgningskontroll og produktivitet** rødt. Ledelsen iverksatte nye tiltak.

Tiltakene hadde ønsket effekt. Ved årets slutt hadde DM klart å nå de viktigste målene i virksomhetsplanen. Kostnadene ble redusert slik at utgiftene ble holdt innenfor bevilgede rammer. Kun nøkkeltall for **produktivitet** lyste rødt ved årets slutt.

6.1.1 Status etter 1.tertial

Oppstarten av 2017 gikk som forventet på de fleste områder, men nøkkeltall for **måloppnåelse** lyste rødt. Det var gjennomført langt færre rådgivningsprosjekter enn planlagt. Noen prosjekter kom sent i gang og andre var mer kompliserte enn forutsatt. Det var også bemanningsutfordringer internt på grunn av sykdom og permisjoner. Det var stor risiko for at DM ikke ville klare årets mål for dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. På grunn av lavere aktivitetsnivå var kostnadene under budsjett. Ledelsen mente det var nødvendig med tiltak for å sikre god måloppnåelse i 2017.

Tabellen viser oppsummering av status etter 1.tertial:

Fokusområde	Nøkkeltall	Status T1	Kommentar
Måloppnåelse – effekter	Antall virksomheter - dokumentert miljøavtrykk		Plan var 14, kun 8 oppnådd
	Antall virksomheter - redusert miljøavtrykk		Plan var 7, kun 4 oppnådd
Måloppnåelse – produkter	Antall virksomheter på kurs		10 % flere enn 1.tertial 2016
	Gjennomsnittlig score per kurs		2 kurs, gjennomsnittlig score 4,1 > krav 4,0
	Antall besøkende på Miljøavtrykksportalen		15 % flere enn 1.tertial 2016
Kostnader	Driftskostnader i forhold til budsjett		Lavere enn budsjett på grunn av lavere aktivitetsnivå
	Lønnskostnader i forhold til budsjett		Lavere enn på budsjett på grunn av lavere aktivitetsnivå
	Konsulentkostnader i forhold til budsjett		Kostnader i forhold til budsjett
Produktivitet	Gjennomsnittlig timer per rådgivningsprosjekt		Lavere enn planlagt på grunn av lavere aktivitetsnivå
	Gjennomsnittskostnad per rådgivningsprosjekt		Lavere enn planlagt på grunn av lavere aktivitetsnivå
Bevilgningskontroll	Kontantprognose i forhold til bevilgning		Ingen vesentlige avvik

TABELL 5 - STATUS PER NØKKELTALL ETTER 1.TERTIAL

Ledelsen besluttet foreløpig å opprettholde planlagt aktivitetsnivå på alle fagområder, og samtidig øke innsatsen på rådgivning for å ta igjen etterslepet, og å holde opprinnelig plan for 2.tertial. For å sikre tilstrekkelig kapasitet til dette valgte ledergruppen å leie inn konsulenter og å bruke overtid som virkemiddel. Ledelsen var klar over at dette ville øke kostnadene utover budsjett for 2.tertial, og at det kunne få konsekvenser for andre planlagte aktiviteter fremover.

6.1.2 Status etter 2.tertial

Etter 2.tertial var DM nesten ajour med rådgivning for dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. For de andre områdene var resultatene også gode. Det periodiserte regnskapet viste kostnadene for gjennomført aktivitet. Nøkkeltall for **kostnader**, **bevilgningskontroll** og **produktivitet** lyste rødt. Kostnadene var langt over budsjett på grunn av konsulentbruk, leie av utstyr og overtid. Både kostnad og timeforbruk i rådgivningsprosjektene var høyere enn budsjettet. Kontantprognosen for året viste merforbruk. Ledelsen måtte iverksette tiltak for å redusere kostnader slik at utgiftene ikke oversteg bevilgningen.

Tabellen viser oppsummering av status etter 2.tertial:

Fokusområde	Nøkkeltall	Status T2	Kommentar
Måloppnåelse – effekter	Antall virksomheter - dokumentert miljøavtrykk		Revidert plan på grunn av etterslep var 24, 22 ble oppnådd
	Antall virksomheter - redusert miljøavtrykk		Revidert plan på grunn av etterslep var 12, 10 ble oppnådd
Måloppnåelse – produkter	Antall virksomheter på kurs		8 % flere enn 2.tertial 2016
	Gjennomsnittlig score per kurs		2 kurs, gjennomsnittlig score 4,2 > krav 4,0
	Antall besøkende på Miljøavtrykksportalen		10 % flere enn 2.tertial 2016
Kostnader	Driftskostnader i forhold til budsjett		Langt over budsjett – overtid, konsulenter, og leie av utstyr
	Lønnskostnader i forhold til budsjett		Litt over budsjett på grunn av overtid
	Konsulentkostnader i forhold til budsjett		90 % av årets budsjett brukt
Produktivitet	Gjennomsnittlig timer per rådgivningsprosjekt		Som planlagt på grunn av god prosjektgjennomføring i T2
	Gjennomsnittskostnad per rådgivningsprosjekt		Høyere enn planlagt på grunn av overtid, konsulentbruk og leie av utstyr
Bevilgningskontroll	Kontantprognose i forhold til bevilgning		Ligger an til merforbruk om konsulentbruken fortsetter

TABELL 6 - STATUS PER NØKKELTALL ETTER 2.TERTIAL

Ledelsen besluttet å begrense konsulentbruk og overtid til et minimum for å redusere kostnadene ut året. Ledelsen ønsket fortsatt å prioritere rådgivning og besluttet å opprettholde planlagt aktivitetsnivå i 3.tertial. Dokumentasjon av miljøavtrykk skulle prioriteres fremfor reduksjon. Aktivitetsnivået på andre områder ble redusert slik at egne ansatte kunne erstatte konsulenter i rådgivningsprosjektene. Planlagt konsulentbruk til app-utvikling i 3.tertial ble også stoppet og dette arbeidet ble utsatt til 2018.

6.1.3 Årets resultater og ressursbruk

2017 startet ikke som planlagt for satsingsområdet rådgivning. Nøkkeltall for **måloppnåelse** lyste rødt. Det var stor risiko for manglende måloppnåelse ved årets slutt. Ledelsen iverksatte tiltak etter 1.tertial.

Etter 2. tertial hadde DM klart å ta igjen etterslepet og holdt planen for dokumentasjon og reduksjon av miljøavtrykk. Men nå lyste nøkkeltall for **kostnader**, **bevilgningskontroll** og **produktivitet** rødt. Det var stor risiko for kostnadsoverskridelser, merforbruk og dårligere produktivitet enn forutsatt i budsjettet. Ledelsen iverksatte nye tiltak.

Tiltakene hadde ønsket effekt. Ledelsen klarte å justere målsettinger og ressursbruk underveis i 2017. De viktigste målene i virksomhetsplanen ble nådd, og kostnadene ble redusert slik at utgiftene var innenfor bevilgningen. Kun nøkkeltall for **produktivitet** lyste rødt ved årets slutt.

Tabellen viser status per nøkkeltall for 2017:

Fokusområde	Nøkkeltall	Status 2017	Kommentar
Måloppnåelse – effekter	Antall virksomheter - dokumentert miljøavtrykk		Plan var 40, 40 ble oppnådd
	Antall virksomheter - redusert miljøavtrykk		Plan var 20, 15 ble oppnådd, under ambisjon
Måloppnåelse – produkter	Antall virksomheter på kurs		Til sammen 10 % flere enn i 2016
	Gjennomsnittlig score per kurs		6 kurs som planlagt, gjennomsnitt 2017: 4,2 > krav 4,0
	Antall besøkende på Miljøavtrykksportalen		Til sammen 15 % flere enn i 2016
Kostnader	Driftskostnader i forhold til budsjett		På budsjett, reduserte andre driftskostnader i T3
	Lønnskostnader i forhold til budsjett		På budsjett
	Konsulentkostnader i forhold til budsjett		Litt over budsjett
Produktivitet	Gjennomsnittlig timer per rådgivningsprosjekt		Lavere enn 2016, høyere enn budsjett
	Gjennomsnittskostnad per rådgivningsprosjekt		Høyere enn 2016, høyere enn budsjett
Bevilgningskontroll	Kontantprognose i forhold til bevilgning		Et lite mindreforbruk

TABELL 7 - STATUS PER NØKKELTALL FOR 2017

7 Viktige erfaringer

Ledelsen trakk frem at økonomi nå var mer integrert i virksomhetsstyringen. Det var bedre kobling mellom virksomhetsplan og budsjett. Bruk av nøkkeltall i oppfølgingen gjorde det lettere å se ressursbruk og resultater i sammenheng. Ledelsen mente den nye styringsinformasjonen var avgjørende for å identifisere og iverksette nødvendige tiltak slik at DM klarte å nå de viktigste målene i virksomhetsplanen innenfor bevilgede rammer i 2017.

Ledelsen så også nytten av å sammenligne kostnader og produktivitet på tvers av rådgivningsprosjektene. Med fortsatt behov for effektivisering vil utviklingen for flere av nøkkeltallene, blant annet kostnad per produkt og produktivitet, være svært interessant styringsinformasjon fremover.

7.1.1 Andre erfaringer

Bruken av periodisert regnskap ga en merverdi for DM fordi det var blitt en tydeligere kobling mellom aktivitet og forbruk. Ledelsen fikk også ny styringsinformasjon fra balansen, blant annet at det var på tide å vurdere reinvestering i lab-utstyr. Oversikt over kortsiktig gjeld og fordringer i balansen ble brukt i prognoser for å følge opp utgiftene i forhold til bevilgningen.

Økonomisjefen merket seg at dialogen i ledergruppen hadde endret seg når det gjaldt regnskapsinformasjon. Tidligere var det mer fokus på om tallene var riktige, nå var fokuset mer på hva tallene betydde for ressursbruk og resultater. Økonomisjefen innså også at man i forrige plan- og budsjettprosess hadde vært vel ambisiøs med tanke på den produktivetsforbedringen man hadde lagt til grunn. Erfaringen var at det kunne være vanskelig å definere kompleksitetsgraden på oppdrag i planfasen, og at bedre forankring med virksomhetene på et tidligere tidspunkt var nødvendig for å sikre at de var klare til å starte prosjektene som avtalt.

7.1.2 Refleksjoner

I etterkant av 2017 reflekterte ledelsen i DM om endringene som hadde skjedd de siste årene. Fra 2012 til 2014 var DM i en oppbyggings- og etableringsfase. Kontantregnskap ga tilstrekkelig styringsinformasjon og det var ikke behov for detaljert informasjon om tidsbruk. Regelverksendringene og ABE-kutt i 2015 endret dette. For å innfri utfordrende resultatkrav med strammere økonomiske rammer måtte DM prioritere knappe ressurser bedre, og bruke ressursene annerledes enn tidligere. I 2015 gjennomførte DM flere tiltak og tilrettela for bedre styringsinformasjon. I 2016 opparbeidet DM erfaringer med å føre virksomhetsregnskap etter SRS. I 2017 brukte DM analyser av kostnader, tidsbruk og resultater fra 2016 i planlegging og budsjettering. I tillegg ble det definert nye nøkkeltall for oppfølging av kostnader, produktivitet og eiendeler, som supplement til etablerte nøkkeltall for å følge opp måloppnåelse og bevilgningskontroll. DM brukte den nye styringsinformasjonen for å følge opp måloppnåelse, kostnader, produktivitet og bevilgningskontroll i løpet av 2017. Basert på ny styringsinformasjon iverksatte ledelsen nødvendige tiltak underveis slik at DM klarte å nå de viktigste målene i virksomhetsplanen, samtidig som kostnadene ble redusert slik at utgiftene var innenfor bevilgningen. Den nye styringsinformasjonen hadde stor betydning for virksomhetsstyringen i 2017.

Ledergruppen konkluderte med at det var mye bra og mye nytt å forholde seg til i 2017:

- nye innsikter i ressursbruk og kostnader
- ny budsjettprosess med fokus på kostnadsoppfølging
- nye nøkkeltall, en ny måte å tenke styring på

Med gode erfaringer fra 2017 var DM klar til å fortsette reisen mot enda bedre styring i 2018.